

UiO • Det juridiske fakultet

Vilkår for at et selskap blir ansett skattemessig hjemmehørende i Norge

Kandidatnummer: 503

Leveringsfrist: 25. april 2014

Antall ord: 17 955



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING.....	1
1.1	Avgrensning og terminologi	2
1.2	Rettskildebildet	4
1.2.1	Lovtekst	4
1.2.2	Forarbeidene	5
1.2.3	Rettspraksis.....	5
1.2.4	Administrative uttalelser og ligningspraksis	6
1.2.5	Den selskapsrettslige sammenhengen	7
1.2.6	Forholdet til skatteavtalene.....	9
1.2.7	Andre lands løsning av skattemessig bosted for selskaper.....	10
1.3	Den videre fremstilling.	10
2	INTERNRETTLIG KONSEKVENSER KNYTTET TIL ET SELSKAPS SKATTEMESSIGE BOSTED.....	11
2.1	Innflytting til norsk beskatningsområde	11
2.2	Skatteplikt ved utflytting fra norsk beskatningsområde	12
2.3	Andre skatteregler der et selskaps skattemessige bosted er av betydning	14
2.3.1	Fusjon / Fisjon	14
2.3.2	Konsernbidrag	15
3	HVA LIGGER I SKATTELOVEN § 2-2 (1) ”HJEMMEHØRENDE”?	16
3.1	Momenter som kan utledes fra ordlyden	17
3.2	Rettspraksis	18
3.2.1	Rt. 1937 s. 443 (Panama-dommen)	19
3.2.2	Kommuneskattesakenes relevans ved vurderingen.	21
3.2.3	Rt. 2002 s. 1144 (Kypros-dommen)	22
3.2.4	Arcade Drilling AS vs. Skatt Vest- Oslo Tingrett	24
3.3	Utviklingen i rettspraksis	26
3.4	Hva ligger i ”faktisk ledelse”	29
3.4.1	Faktisk ledelse i lys av aksjeloven.....	31

3.5	Er kriteriene annerledes ved selskapers utflytting fra norsk beskatningsområde?	34
3.5.1	Har norske myndigheter forpliktet seg til ikke å skille mellom norskregistrerte og utenlandskregistrerte selskaper ved en eventuell utflytting?	39
3.5.2	Fra hvilket tidspunkt anses et selskap skattemessig innflyttet/utflyttet.....	41
3.6	Oppsummering	41
3.7	Kritikk	43
4	SKATTEAVTALENES TOLKNING AV SKATTEMESSIG BOSTED	46
4.1	Innledning	46
4.2	Bostedsregelen i Mønsteravtalen	48
4.2.1	Mønsteravtalens løsning av dobbelt skattemessig bosted	50
4.2.2	Dobbel ikke-hjemmehørighet	52
4.2.3	OECD's forslag til løsning	53
4.3	Slutning	54
5	AVSLUTNING.....	55
6	LITTERATURLISTE	57

1 Innledning

I nyere tid har teknologiske fremskritt ført til at den personlige rekkevidden til folk flest har økt betraktelig. Særlig har utviklingen vært fremtredende gjennom nye kommunikasjonsmuligheter, men også i stor grad forenklet personforflytning. Denne utviklingen har igjen satt sine spor på hvordan selskaper driver sin virksomhet. Den lokale virksomheten kan ved forholdsvis enkle grep nå ut til et større marked enn den umiddelbart omliggende befolkningskretsen. Det er derfor nesten mer vanlig at et selskap i dag tilbyr sine tjenester på et globalt eller internasjonalt nivå, enn utelukkende å rette sitt fokus mot det nasjonale og lokale marked. I den sammenheng vil selskapsaktører i større, og mindre utstrekning generere inntektsstrømmer som ikke bare knytter seg til én stats beskatningsområde.

Vilkåret for at et selskap skal bli ansett alminnelig skattepliktige til Norge er at det er ”hjemmehørende” i riket, jf. skatteloven § 2-2 (1).¹ Et selskaps skatteplikt etter denne bestemmelsen er i utgangspunktet omfattet av globalinntektsprinsippet², hvilket betyr at Norge har beskatningsrett også for inntekt opptjent i utlandet. Konsekvensen av globalinntektsprinsippet gjør at spørsmålet om hvor et selskap er skattemessig hjemmehørende har svært stor betydning, ikke bare for selskapet som skattesubjekt, men også for staten som skatemottaker.

Problemstillingen som tidligere var knyttet til i hvilken kommune et norsk selskap skulle skattlegges har utviklet seg til å bli et spørsmål om hvilken stats skatteregler som kommer til anvendelse. Virksomheten på tvers av landegrensene, økte tilpasningsmuligheter, samt mer liberal selskapslovgivning fremtvinger et behov for regler som avklarer hvor og hvordan de enkelte inntekter skal skattlegges. I denne sammenheng kan det stilles spørsmål ved hvor praktisk skattelovens bruk av uttrykket ”hjemmehørende” som vilkår egentlig er. I en ren språklig sammenheng er det ikke godt å si hvor et selskap med tilknytning til flere land er ”hjemmehørende”. Hensynet til forutberegnelighet tilsier derfor at regelen, og ikke minst innholdet av regelen bør være klart.

¹ Skatteloven (Lov 26. mars 1999 nr. 14), tidligere skattelov (Lov 18. august 1911 nr. 8) § 15 b.

² Globalinntektsprinsippet innebærer i utgangspunktet at ”Skatteplikten gjelder all formue og inntekt her i riket og utlandet”, jf. skatteloven § 2-2 (6). Unntak fra globalinntektsprinsippet omtales ikke nærmere her.

I denne fremstillingen vil det redegjøres for hva som ligger i hjemmehørende-vilkåret, samt hvilke utfordringer vurderingstemaet kan medføre. I den sammenheng vil det være aktuelt å se hvordan vilkåret for å bli ansett som skattesubjekt i Norge står seg i forhold til samtidens utfordringer. Også skatteavtalene vil bli viet en del oppmerksomhet, da Norges skatteavtaler i stor utstrekning innskrenker norsk beskatningsrett. Avhandlingen vil også i noen grad tydeliggjøre konsekvensene av å bli ansett skattemessig hjemmehørende i Norge.

1.1 Avgrensning og terminologi

Oppgavens overordnede problemstilling er innholdet av uttrykket ”hjemmehørende” i skatte-loven § 2-2. Bestemmelsen angir vilkåret for at et selskap skal bli ansett som et norsk skatte-subjekt. I direkte sammenheng, men i motsatt tilfelle, er det også av interesse hva som skal til for at et selskap ikke lenger skal bli ansett skattemessig hjemmehørende i Norge. Oppgavens hoveddel vil belyse hvilke momenter som vil være relevante i vurderingen, herunder hvordan vurderingen påvirkes av Norges skatteavtaler.

Skatteavtalene er ikke direkte relevante ved tolkningen av skattelovens regler, og vil i første omgang kun innskrenke norsk beskatningsrett ved at avtalene, etter internretten, er gitt forrang. Ved tolkningen av de norske skatteavtalene vil det være et moment at avtalene i utgangspunktet er basert på samme mal, hvilket skulle tilsi at de har samme innhold og betydning uavhengig av hvem som er parter i avtalen. Dette trekker igjen i retning av at avtalene bør tillegges en ensartet tolkningspraksis så langt det lar seg gjøre. Av den grunn vil internasjonal tolkning og praksis kunne spille en ikke ubetydelig rolle, også ved tolkningen av de norske skatteavtalene.³

Også Norges forpliktelser under EØS-avtalen vil påvirke den norske skatteretten. EØS-avtalen omfatter i utgangspunktet ikke skatterettens område, men det er likevel klart at vedtakelsen av de fire friheter vil sette grenser for utfoldelsen av norske skatteregler. Eksempelvis vil en ikke kunne diskriminere selskaper fra andre EØS-stater.⁴ Problemstillingen er interessant ved spørsmålet om utflytting fra norsk skatteområde, hvor det kan se ut til at det oppstil-

³ Se Høyesteretts uttalelse i Dell-saken (Rt.2011 s.1581) premiss 51 flg.

⁴ Jf. diskrimineringsregelen i EØS-avtalen artikkel 31.

les forskjellige regler for norskregistrerte selskaper og utenlandskregistrerte selskaper som skattlegges i Norge.⁵

Regelen oppstilt i skatteloven § 2-3 (1) bokstav b, omfatter skatteplikt for særskilt virksomhet som drives i Norge, men eies fra utlandet. Regelen som omtales begrenset skatteplikt, vil ikke drøftes i det videre. Også skattemessig bosted for fysiske personer falle utenfor oppgavens sentrale tema.⁶ Enkelte paralleller mellom reglene kan likevel forekomme der vurderingstemaet for fysiske personer kan belyse regelen for selskapers skatteplikt til Norge.

Med uttrykket ”selskaper” menes i denne sammenheng aksjeselskaper, allmennaksjeselskap og tilsvarende interessentskap som kan regnes som eget skattesubjekt, jf. skatteloven § 2-2. Deltakerliknede selskaper vil følgelig ikke omtales, da disse ikke anses å utgjøre eget skattesubjekt, jf. § 2-2 (2) jf. (3). Enkelte andre subjekter kan tenkes å oppfylle vilkårene til eget skattesubjekt, men disse vil heller ikke omtales da vurdering om skattemessig tilhørighet for slike innretninger er lite praktisk. I den grad det faller seg naturlig vil NOKUS-reglene⁷ bli beskrevet og redegjort for i den aktuelle konteksten, men en fullstendig redegjørelse for NOKUS-reglene anses å falle utenfor oppgavens sentrale tema.

Uttrykket ”hjemmehørende” blir for dette formål benyttet i den betydningen som fremkommer av skatteloven § 2-2 (1), som et vilkår for å bli ansett som skattesubjekt. I det videre vil også ”bosted” og ”hjemsted” benyttes som synonymer for hvor et selskap anses skattemessig hjemmehørende. I en ren språklig forstand bemerkes det at disse ordene er noe kunstige ettersom selskaper ikke ”bor” på linje med fysiske personer.

I det følgende vil ”internretten” benyttes som en motsetning til det som følger av skatteavtalene, selv om et slikt skille ikke gir et helt riktig nyansert bilde, da skatteavtalene er inkorporert i norsk rett med trinnhøyde som formell lov.⁸

⁵ Jf. Finansdepartementets uttalelse i brev av 7. mai 1998

⁶ Jf. skatteloven § 2-1

⁷ Jf. skatteloven § 10-60 flg.

⁸ Jf. skatteloven § 2-37 (1)

1.2 Rettskildebildet

1.2.1 Lovtekst

I utgangspunktet må alle vedtak forvaltningen treffer ha hjemmel i et kompetansegrunnlag for å kunne anses rettslig bindende. Hjemmelen for det uskrevne legalitetsprinsippet er utledet fra Grunnloven § 96, og er ansett konstitusjonell sedvane på forvaltningsrettens område. Regelen innebærer at inngripende vedtak i borgernes rettsfære trenger hjemmel i lov, eller hjemmel i medhold av lov. Å pålegge skatteplikt er en slik inngripen som krever særskilt lovhjemmel.

Plikten til å yte skatt følger bl.a. av lov 26. mars 1999 nr.14 om skatt av formue og inntekt, skatteloven. I tillegg oppgir Stortingets årlige skattevedtak skattesatsene for de forskjellige skattepostene, samt størrelsen på en rekke skattefradrag.⁹ Hjemmelen for at et selskap skal anses som et norsk skattesubjekt følger av skatteloven § 2-2 (1). Hovedvilkåret er at selskapet er ”hjemmehørende i riket”.

Uttrykket ”hjemmehørende” forekommer i flere av skattelovenes bestemmelser, men er ikke nærmere definert i loven.¹⁰ En sammenhengs fortolkning tilsier at uttrykket, innenfor den samme lovteksten, med mindre lovgiver klart gir uttrykk for noe annet, er ment å ha det samme språklige innholdet og like vurderingskriterier.¹¹ Begrepet ”hjemmehørende” er imidlertid tillagt noe forskjellig innhold avhengig av hvilken regel som vurderes, og for hvilket subjekt. Eksempelvis fremgår det av Finansdepartementets uttalelse i brev av 7. august 1996 at hjemmehørendebegrepet i § 10-60 hentyder at vurderingen gjelder hvorvidt et selskap er hjemmehørende etter den annen stats internrett.¹² Det er følgelig ikke gitt at disse stemmer overens med de norske vilkårene for skattemessig bosted.¹³

⁹ FOR 5. desember 2013 nr. 1499

¹⁰ Se blant annet, skatteloven §§ 2-38 (1) bokstav i og 10-60

¹¹ Widerberg (2011) punkt. 1

¹² Se skatteloven § 10-60 flg.

¹³ Finansdepartementets standpunkt har blitt fulgt opp i BFU 31/12, hvor det ble uttalt at: ”’hjemmehørende’ i skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a, skal forstås som ’skattemessig hjemmehørende’, og at dette beror på reglene i den annen stat og dennes skatteavtaler”

1.2.2 Forarbeidene

Som rettskilde vil forarbeidene ofte kunne illustrere lovgivers mening, enten denne vil fremgå uttrykkelig, eller må utledes gjennom fortolkning. Forarbeidene vil derfor kunne virke oppklarende på uklar eller tvetydig lovtekst.

Skatteloven § 2-2 (1) erstattet den tidligere skattelov § 15 b. Etter forarbeidene til den nå gjeldende skattelov er den nye loven ikke ment å endre praksis og tidligere rettsstilstand, men i større grad fungere som en redaksjonell bearbeidelse og systematisering av lov stoffet.¹⁴ Dette medfører at rettskildematerialet knyttet til den tidligere skatteloven av 1911 fortsatt bærer rettskildemessig vekt. I ot.prp. nr.16 (1991-1992)¹⁵ ble det også fra lovgiverhold gitt uttalelser om hvordan innholdet av de gamle bestemmelsene skulle forstås. Disse uttalelsene er å anse som etterarbeider, som normalt bærer mindre vekt enn forarbeidene, likevel er disse etterarbeidene i praksis hyppig henvist til i juridisk teori. Noe som kan tyde på at uttalelsen også er retningsgivende for gjeldende rettsoppfatninger.

I forarbeidene til den nye skatteloven påpekes det at rettspraksis på området er beskjedent, men ”begrepets rettslige innhold er imidlertid relativt godt klarlagt gjennom ligningspraksis, administrative uttalelser og allmenn oppfatning i juridisk teori”.¹⁶ Forarbeidene er således ikke entydige, men gir uttrykk for at begrepets rettslige innhold er utledet i rettspraksis og juridisk teori.

1.2.3 Rettspraksis

På det konkrete området oppgaven omhandler utgjør rettspraksis en beskjeden andel av det totale rettskildematerialet. Dette medfører at administrative uttalelser og ligningspraksis får en mer fremtredende rolle ved avveiningen enn de vanligvis gjør. Det betyr imidlertid ikke at vektingen av rettskildene blir en annen. Dommer avsagt i Høyesterett vil fremdeles være den mest tungtveiende rettskilden.

¹⁴ Ot.prp.nr. 86 (1997-1998) s. 33

¹⁵ Lovgiver uttalelser i forbindelse med skattereformen i 1992

¹⁶ Ot.prp.nr.86 (1997-1998) s. 34

Først i 2002 tok Høyesterett prejudisielt standpunkt til hva som ligger i uttrykket ”hjemmehørende” i skatteloven § 2-2.¹⁷ Dommen, som blir ansett for å være et prejudikat i vurderingen av om et utenlandsk selskap skal anses hjemmehørende i Norge, er likevel ikke helt entydig. Det er derfor fortsatt noe rom for tolkning.

Det finnes også et fåtall dommer fra kommuneskattesakene¹⁸ hvor vurderingstemaet er tilstrekkelig likt til at en kan trekke noen slutninger derfra. Det er uklart hvor stor vekt en kan legge i disse dommene, da de prinsipielt behandler et annet rettsspørsmål med feste i eldre lovgivning. Til tross for forskjellene har dommene blitt sitert i rettspraksis, og er tildelt betydelig spalteplass i juridisk teori. Mye av grunnen antas å være at avgjørelsene har spilt en medvirkende rolle i å skape den rettsoppfatningen som i dag gjelder.¹⁹ Selv om det ikke er lenge siden dom falt i Høyesterett, så har det skjedd en utvikling i hvordan man driver virksomhet, og i samfunnet ellers.²⁰ Det er derfor ikke gitt at vektingen av vurderingsmomentene, eller utfallet i dommen ville blitt det samme når en har ennå flere tilpassingsfaktorer å ta høyde for.

1.2.4 Administrative uttalelser og ligningspraksis

I fremstillingen vises det til administrative uttalelser fra både Finansdepartementet og skattemyndighetene. Slike uttalelser vil ofte ikke bære den største rettskildemessig vekt i saker for domstolene. Grunnen til det er at domstolene ikke er bundet av annet enn lovens ordlyd. Likevel vil domstolen antakelig legge større vekt i uttalelser fra finansdepartementet som er lovkonsipist, enn de vil legge i enkeltuttalelser fra et ligningskontor. Dette betyr imidlertid ikke at uttalelsene er en uvesentlig rettskilde.

Uttalelser i enkeltsaker blir ofte et eksempel for videre praksis, hvilket betyr at de kan ha stor påvirkningskraft for den videre rettsstilstand.²¹ Som er noe av grunnen til at prinsipputtalelser i

¹⁷ Dommen behandles i punkt 3.2.3

¹⁸ Med ”kommuneskattesakene” menes her en rekke dommer som på tidlig 1900-tallet avgjorde hvilken kommune som hadde beskatningsretten for særskilte selskaper

¹⁹ Se blant annet Storm-Nielsen (1987) s. 10 flg.

²⁰ Merk at tvisten for Høyesterett gjaldt ligningsårene 1987 og 1988

²¹ Jf. Eckhoff, Torstein Rettskildelære, 4. utgave 1997 (ved Jan Helgesen) s. 230-232

større grad har blitt tillagt vekt ved bedømmelsen av hjemmehørende vilkårets innhold og fortolkning. Ved mangel på klar og entydig rettspraksis vil ofte administrative uttalelser, samt ligningspraksis få en mer fremtredende rolle ved rettsanvendelsen enn det de vanligvis har. Dette fordi kildene forholdsvis klart gir uttrykk for én bestemt rettsoppfatning.

Lignings-ABC er en håndbok som utgis for å gi saksbehandlere en oversiktlig framstilling av skattereglene, slik at praksis blir ensartet. For å nå dette formålet redegjør Lignings-ABC for Skattedirektoratets tolkning av de aktuelle skattereglene. Innholdsmessig er lignings-ABC en stor samling av rettskilder, regler og tolkninger. Det er derfor ikke alltid enkelt for leseren å vite om det som fremkommer stammer fra en rettsregel, eller om det er forfatterens egen tolkning og slutning av rettskildene. I forordet til Lignings-ABC 13/14 utgaven s. iii, en uttaler Skattedirektoratet følgende om innholdet: ”Selv om det kan være tvil om enkelte av de angitte løsninger, fremgår ikke tvilen av boken.” Likeledes kommer det ikke alltid klart frem i ligningspraksis hvilke kilder som har blitt tillagt avgjørende vekt i vurderingen. Det faktum at lignings-ABC er en fortolkning av lovverket og ikke alltid en gjengivelse medfører derfor at forskjeller i rettsoppfatningen blant forskjellige aktører forekommer.

Selve boken har ingen selvstendig rettskildemessig vekt, men i den grad lignings-ABC blir fulgt, og det må en anta at gjøres, er den med på å forme ligningspraksis. Ligningspraksis er en viktig rettskilde på skatterettens område. Slik sett vil lignings-ABC indirekte være med på å forme skatteretten. Domstolene kan i noen grad sies å være forsiktige med å rokke ved fast og varig ligningspraksis, og det er fordi en i størst mulig grad ønsker en unison tolkning av skattereglene. Tradisjonelt har Høyesterett derfor gitt ligningspraksis en fremtredende rolle ved løsningen av skattesaker.²²

1.2.5 Den selskapsrettslige sammenhengen

Når skatt beregnes tas det utgangspunkt i privatrettslige avtaler og klassifiseringer. Bare med unntak av proforma, og gjennomskjæringsbetraktninger, baseres skatteretten på selskapsrettslige prinsipper. Det betyr imidlertid ikke at et selskap som er skattemessig hjemmehørende i Norge også etter selskapsretten anses som norsk. Konsekvensene av et norskregistrert sel-

²² Se eksempel på dette i Rt. 1983 s. 979 (Foss), Rt. 1987 s. 729 (Bokreditt) og Rt. 2001 s. 1444

skaps utflytting fra Norge derimot er, som illustrert i rettspraksis nedenfor, nokså sammenfallende.²³

Det finnes ingen hjemmel i aksjeloven som uttrykkelig fastslår hva som skal til for at et selskap anses for å være norsk i selskapsrettslig forstand. Det oppstilles imidlertid i aksjeloven § 2-2 et krav etter om at et selskaps vedtekter må angi kommunen for sitt forretningskontor. Bestemmelsen er av Høyesterett tolket slik at en oppfyller vilkåret så lenge formålet med angivelsen er møtt.²⁴ Begrunnelsen for angivelsen er at kontoret i den kommunen som angis må være operasjonelt i den forstand at det kan besvare henvendelser på vegne av selskapet, også ved fysisk fremmøte. I avgjørelsen, som gjaldt interlegale spørsmål, fremgår det uttrykkelig at domstolen ikke har tatt stilling til når et selskap skal anses å være norsk.

I teorien er det imidlertid fremsatt to hovedteorier, stiftelsesteorien og hovedseteteorien.²⁵ Den første anslår at det anvendte lands stiftelsesregler skal være avgjørende, mens den andre vektlegger hvor selskapets faktiske forvaltning foregår. De samme teoriene legges også til grunn i skatteretten.²⁶ Justisdepartementets lovavdeling har i en prinsipputtalelse av 06.01.98 konkludert med at det er hovedseteteorien som er gjeldende etter norsk rett. Meningene om uttalelsen har vært delt. Rettspraksis tilsier imidlertid at konklusjonen til Justisdepartementet er rett.²⁷

Uavhengig av hvilken teori en legger til grunn, oppstilles det ikke holdepunkter for hvordan en skal tolke en utflytting av selskapets hovedsete. Finansdepartementet har i en uttalelse inn tatt i Utv. 1998 s. 848 lagt til grunn at selskapet ved utflytting av ledelsen må anses for ikke lenger å være norsk, og derfor har en plikt til å likvidere. I Arcade Drilling saken²⁸ var et av spørsmålene for tingretten om selskapets utflytting måtte anses ulovlig etter aksjeloven siden det ikke ble foretatt en etterfølgende likvidasjon. Tingretten uttalte at selskapet kunne beholdt

²³ Punkt 3.4

²⁴ Jf. Rt. 1991 s. 943

²⁵ Andenæs (2005) kap. 51

²⁶ At de to temaene i praksis er sammenfallende er også uttalt av Finansdepartementet, jf. Ot.prp.nr.16 (1991-1992) s. 63.

²⁷ Rettens vurdering i "Arcade Drilling" punkt 2.1 siste setning.

²⁸ Omtalt nærmere nedenfor i punkt 3.2.4

sin norske status, selv om hovedkontoret var utflyttet, så lenge de beholdt et funksjonelt forretningskontor i Norge.²⁹ Begrunnelsen for dette var konsensus i Lovavdelingens uttalelse og sentral juridisk teori. I denne konkrete saken hadde selskapet foretatt en ulovlig utflytting da det ikke var noe annet enn en adresse igjen i Norge. Selskapet skulle derfor blitt likvidert, og nystiftet i Storbritannia.

1.2.6 Forholdet til skatteavtalene.

Norges skatteavtaler er gjort til norsk internrett gjennom dobbelbeskatningsavtaleloven³⁰. Skatteavtalene kan ikke på noen måte brukes som selvstendig hjemmel til å skattlegge hverken personer eller virksomheter. Skatteavtalene kan bare gi hjemmel til å lempe norsk beskatning, eksempelvis der den samme inntekten allerede har blitt skattlagt etter annen stats internrett. De norske skatteavtalene bygger som oftest på standarden utformet av OECD³¹, heretter omtalt Mønsteravtalen. Mønsteravtalen er ikke bindende for medlemsstatene, men benyttes ofte som utgangspunkt ved forhandlinger statene i mellom. Variasjoner i skatteavtalene forekommer derfor nokså ofte, også i de norske skatteavtalene.

Skatteavtalene også sine egne rettskilder og egne rettskildeprinsipper som gjør at tolkningen av disse i noen grad skiller seg fra den alminnelige juridiske metode.³² I praksis har skatteavtalene hatt stor innvirkning på hvordan man tilnærmer seg internasjonale skattespørsmål, ettersom også andre staters tolkning av avtalen vil kunne bli relevant å tillegge vekt i vurderingen.³³ Blant annet vil en ved løsningen av norske skatteavtalerettsspørsmål kunne benytte komparative argumenter som et tungtveiende reelt hensyn. Med komparative argumenter siktes det til at også andre lands skatteregler kan påberopes som argument for at en løsning både er holdbar og god.³⁴ Norske rettsanvendere må derfor være oppmerksomme på dette i arbeidet med norske skatteavtaler. Med uttrykket rettsanvendere menes her alle aktører som foretar

²⁹ Se rettens vurdering punkt 2.2

³⁰ Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning m. v. (Lov av 28. juli 1949 nr. 15).

³¹ Organization for Economic Co-operation and Development

³² Eckhoff, Torstein (ved Jan E. Helgesen). Rettskildelære. 5.utg. Oslo, 2001.

³³ Se blant annet Høyesterett i Dell-saken, Rt. 2011 s.1581 premiss 51 flg.

³⁴ Gjems Onstad (2008) s. 968 flg.

juridiske vurderinger, eksempelvis saksbehandlere ved skattekontorer, dommere, advokater eller lignende.

1.2.7 Andre lands løsning av skattemessig bosted for selskaper

Gjeldende rett i enkelte andre stater, blant annet våre naboland Sverige og Finland har i sin internrett formell registrering som hovedvilkår for selskapers skattemessig bosted.³⁵ Bevismessig vil et slikt vilkår være fordelaktig ettersom det tar utgangspunkt i et formelt og konkludent forhold. Fra et praktisk ståsted vil et slikt vilkår også forenkle både skattemyndighetenes arbeid og ressursbruk. Det kan imidlertid tenkes store ulemper med en regel som kun legger vekt på registrering, hvilket OECD også har uttalt seg om.³⁶ Kritikken er grunnet i at formelle vilkår vil kunne åpne for skatteplanlegging, som igjen vil kunne føre til urimelig skattelegging. Typisk skjer dette ved at inntekten kanaliseres gjennom en stat med minimal skattesats, selv om virksomheten i realiteten drives i andre stater. På den annen side vil bevisbyrden for et annet skattemessig bosted enn registreringslandet som regel ligge hos den som påstår annet. Registreringslandet er således ikke uten betydning.

Bakgrunnen for her å nevne dette er å illustrere at andre løsninger faktisk praktiseres i andre land. Den rettskildemessig vekten av de løsninger som ikke minner om vår egen vil imidlertid være relativt beskjeden.

1.3 Den videre fremstilling.

I det følgende vil det kort redegjøres for konsekvenser knyttet til et selskaps skattemessige bosted. Dette gjøres for å sette problemstillingen i et større perspektiv, samt å aktualisere tematikken ytterligere. Deretter følger en grundigere gjennomgang av reglene for at et selskap skal anses skattemessig hjemmehørende i Norge. Videre behandles skatteavtalens innvirkning på området, før det avslutningsvis reises spørsmålet om hvorvidt dagens vilkår er særlig egnet til å avgjøre hvorvidt et selskap er skattemessig hjemmehørende i Norge.

³⁵ Sweden - Corporate Taxation - Country Surveys - 1. Corporate Income Tax art. 1.2.1 og Finland - Corporate Taxation - Country Surveys - 1. Corporate Income Tax art. 1.2.1

³⁶ OECD komm.art. 4 punkt. 22

2 Internrettslig konsekvenser knyttet til et selskaps skattemessige bosted

Foruten alminnelig skatteplikt er det en rekke underordnede konsekvenser av å bli ansett hjemmehørende i Norge. Selv om konsekvensene av hjemmehørighet er ikke i kjerneområdet for oppgaven anses de for å ha et tilsnitt til den overordnede problemstillingen. I det følgende vil disse konsekvensene kort omtales for å belyse underliggende problemstillinger, og illustrere litt av dynamikken i de norske skattereglene. Redegjørelsen vil fokusere på de internrettslig konsekvensene av et selskaps innflytting og utflytting av fra norsk beskatningsområde. Med ”norsk beskatningsområde” menes ikke et geografisk område, men den rettslige karakteristikken som fremgår av skattelovens etterarbeider.³⁷ I henhold til lovgiveruttalelsen i etterarbeidene er ”norsk beskatningsområde” et uttrykk som tilsier at norske skatteregler kommer til anvendelse.

2.1 Innflytting til norsk beskatningsområde

Et selskaps innflytting til norsk beskatningsområde vil i utgangspunktet ikke utløse skatteplikt til Norge. Skatteplikt etter tidligere hjemstats internrett kan imidlertid tenkes. De norske skattereglene medfører imidlertid at inngangsverdien av selskapets driftsmidler må stadfestes ved innflyttingen.³⁸ Etter skatteloven § 14-61 fastsettes inngangsverdien til anskaffelsesprisen, redusert med antatte avskrivninger i eiertiden frem til inntakstidspunktet. Bestemmelsen gjelder innflytting til norsk beskatningsområde, hvilket omfatter både selskaper som blir alminnelig skattepliktig, og etablering av NOKUS-selskaper. Et selskap som går fra å være et NOKUS-selskap til å bli hjemmehørende i Norge vil ikke omfattes av § 14-60flg., ettersom stadfestingen allerede har funnet sted ved NOKUS-beskatningen av de norske deltakerne i selskapet.

En ytterligere konsekvens av at et selskap blir hjemmehørende i Norge er at selskapet plikter å inngi selvangivelse for selskapets globale inntekt. Selvangivelsesplikten kan ikke leses ut av

³⁷ Ot.prp.16 (1991-1992) punkt 5.1 s. 48

³⁸ Blant annet skattelovens bestemmelser om avskrivning og realisasjon, jf. § 14-60 (2)

skatteloven, men fremgår av ligningsloven³⁹ § 4-5 nr. 3 jf. § 4-2 nr.1. Etter disse bestemmelsene er plikten til å inngi selvangivelse tillagt ansvarsområdet til selskapets styre. I Kyprosdommen⁴⁰ legges det til grunn at: ”En forutsetning for at noen plikter å inngi selvangivelse til Norge er at det foreligger skatteplikt til Norge”. I den samme saken fant Høyesterett at selvangivelsesplikten påhviler den som reelt sett utøver styrefunksjonene. Hvem som til en hver tid utfører styrefunksjonene i selskapet må avgjøres ut i fra en konkret vurdering.

2.2 Skatteplikt ved utflytting fra norsk beskatningsområde

Skattemessig utflytting av et selskap vil oppstå når selskapet ikke lenger anses hjemmehørende i Norge.⁴¹ Skatteloven har få regler som angår den skatterettslige konsekvensen av at et selskap skattemessig hjemmehørende i Norge flytter ut. I utgangspunktet utløser utflytting av et selskap ikke skatteplikt etter de alminnelige skattereglene.⁴² Skatteloven §§ 10-71 (1) og 10-37 (3) hjemler imidlertid inntektsbeskatning på selskapsnivå, samt gevinstbeskatning på eiernivå ved utflyttingen. Vilåårene for skatteplikt etter disse bestemmelsene er at et skattesubjekt etter skatteloven § 2-2 (1) opphører å være skattemessig hjemmehørende i Norge. Opphør av skatteplikt likestilles i §§ 10-37 (3) og 10-71 (1) med realisasjon.

Skatteplikt ved utflytting gjelder likevel ikke ubetinget i alle situasjoner der et selskap flytter ut fra Norge. I de tilfeller der selskapet flytter til en stat innenfor EØS, og kan anses å være reelt etablert med reell aktivitet i den andre EØS-staten, vil utflyttingen ikke utløse skatteplikt etter de nevnte bestemmelser. Utflytting til stat innenfor EØS kan imidlertid utløse skatt etter regelen i skatteloven § 9-14.⁴³

Bakgrunnen for reglene er at Norge ikke er villig til å gi slipp på beskatningsretten til verdistigninger opparbeidet i selskapet før utflyttingen. I likhet med ordinær likvidasjon av et skattepliktig selskap skal gevinst og tap som ikke allerede er inntektsført, eller fradragsført, når selskapet flytter ut inntektsføres og/eller fradragsføres, jf. skatteloven § 14-48. Det følger vi-

³⁹ Lov 13. juni 1980. nr. 24

⁴⁰ Rt. 2002 s. 1144 nærmere omtalt i punkt 3.2.3

⁴¹ Vilåårene for utflytting redegjøres for i punkt 3.5

⁴² Zimmer (2013)

⁴³ Skatteloven § 9-14 omhandles nærmere nedenfor

dere av skatteloven § 14-26 at selskapets eiendeler og forpliktelser anses skattemessig realisert siste dagen før utflyttingen. Etter skatteloven § 10-71 oppstilles det ikke noe unntak for eiendeler og forpliktelser som blir igjen i Norge i forbindelse med et fast driftssted. Skatteplikten gjelder således alle eiendeler og forpliktelser selskapet har ved uttrede fra norsk beskatningsområde. Utflyttingsskatten etter denne bestemmelsen omfatter imidlertid bare eiendeler som kan skattlegges ved realisasjon. Inntekter som ikke omfattes av de alminnelige skattereglene vil derfor være fritatt fra realisasjonsbeskatning etter § 10-71. Motsetningen er imidlertid at disse ikke vil gi fradrag for tap.

Utflytterskatt må holdes adskilt fra det som betegnes uttaksskatt etter skatteloven § 9-14. Uttaksskatt etter § 9-14 får anvendelse når et selskaps virksomhet, eller eiendeler, tas ut over landegrensene. Bestemmelsen oppstiller et innvinningskriterium for gevinster knyttet til eiendeler som forlater norsk beskatningsområde. Tilsvarende anses tap for å være pådratt ved uttaket. Gevinsten regnes som differansen mellom utgangsverdi og inngangsverdi.

Det fremgår av skattelovens forarbeider at regelen i § 10-71 om selskapsutflytting skal gå foran § 9-14 i de tilfeller der samtlige eiendeler i en virksomhet flyttes ut av Norge, slik at selskapet ikke lenger anses skattemessig hjemmehørende i riket.⁴⁴ Grunnen til dette er at § 9-14 gjelder utflytting av skatteobjekter og §§ 10-70 og 10-71 gjelder utflyttingen av et skatteobjekt. Som en følge av forrang vil også gevinster på fysiske driftsmidler og finansielle eiendeler også bli skattepliktig. At disse gjenstandene blir igjen i tilknytning til et fast driftssted i Norge vil i utgangspunktet ikke være avgjørende. Skillet har videre betydning ettersom det for uttaksbeskatning kan oppnås utsettelse for skattebetalingen, jf. § 9-14 (9).

Når et selskap flytter til et område utenfor EØS vil opphøret av skattemessig bosted ikke bare medføre skatteplikt for selskapet, men også selskapets aksjonærer. Ved utflytting anses nemlig også selskapets aksjer for å være realisert, hvilket medfører gevinstbeskatning for aksjonærene, jf. skatteloven § 10-37 (3). Bestemmelsen er begrunnet i det standpunkt at utflytting av et selskap utenfor EØS innebærer en likvidasjonsplikt for selskapet. Likvidasjon er, som allerede nevnt likestilt med realisasjon.⁴⁵ Det fremgår videre av skatteloven § 10-37 (4) at det i

⁴⁴ Ot.prp. nr 1 (2008-2009) pkt. 8.5.12.2 s. 69

⁴⁵ Jf. skatteloven § 10-37 (1), jf. § 10-71 (1)

utgangspunktet de alminnelige regler for gevinstberegning blir gjeldende.⁴⁶ Regelen har i første omgang størst skattemessig betydning for fysiske aksjonærer, ettersom selskapsaksjonærer etter fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38, ikke vil måtte svare skatt på mer enn tre prosent av den eventuelle gevinsten.

Også før reglene om likvidasjonsbeskatning ble innført i 2008 har det vært praktisert utflyttingskatt for selskaper som opphører å ha skattemessig bosted i Norge, men da basert på gjennomskjæringsbetraktninger.⁴⁷

2.3 Andre skatteregler der et selskaps skattemessige bosted er av betydning

2.3.1 Fusjon / Fisjon

For at en fusjon/fisjon av to eller flere selskaper skal kunne gjennomføres skattefritt etter skatteloven § 11-1 annet ledd er det i utgangspunktet et krav om at selskapene er skattemessig hjemmehørende i Norge. Også utenlandskregistrerte selskaper med skattemessig bosted i Norge vil etter etablert praksis kunne fusjonere/fisjonere skattefritt etter reglene i § 11-1 flg. såfremt transaksjonen gjennomføres med skattemessig kontinuitet.⁴⁸

For NOKUS-selskaper med driftsmessig overskudd har dette vist seg særlig lønnsomt. Selskapsdeltakerne vil da ofte være interessert i å bringe selskapet hjem til Norge og foreta en etterfølgende fisjon, slik at en vil kunne få selskapets resultat under fritaksmetoden.⁴⁹ I motsatt fall ønsker man gjerne å likvidere et NOKUS med dårlig driftsresultat, ettersom en deltaker i selskapet vil kunne få fradrag for tap.

Lovendringen av 2011 resulterte i en lovfesting av vilkårene for grenseoverskridende fusjon i skatteloven § 11-11. Etter lovendringen vil selskapssammenslåing over landegrensene ikke

⁴⁶ hhv. skatteloven §§ 10-31 til 10-36.

⁴⁷ Utv. 1998 s. 848

⁴⁸ BFU 7/02

⁴⁹ Omtalt i punkt 2.1.3

utløse skatteplikt i Norge, når et selskap hjemmehørende i Norge fusjonerer med et annet selskap hjemmehørende innenfor EØS i samsvar med reglene i aksjeloven kapittel 13.

2.3.2 Konsernbidrag

Reglene om konsernbidrag har som formål å gi selskaper innen samme konsern en mulighet til å utjevne inntektsforskjeller, slik at bare nettoinntekten til konsernet som helhet skal komme til beskatning. Skatteloven § 10-4 oppstiller vilkårene for å yte konsernbidrag.

I utgangspunktet er retten til å gi konsernbidrag begrenset til selskapssammenslutninger hjemmehørende i Norge, jf. § 10-1 (1), jf. § 2-2 (1). Etter innføringen av § 10-4 (2) i 2005 kan også utenlandske selskaper skattepliktig i Norge både gi og motta konsernbidrag, såfremt de øvrige vilkårene for konsernbidrag i skatteloven foreligger.⁵⁰ Bakgrunnen for tillegget i annet ledd var å sikre at reglene kom i overensstemmelse med de påtatte pliktene etter EØS-avtalen, blant annet ikke-diskriminering. Hvor konsernselskapene blir ansett hjemmehørende vil således være av betydning for om selskapene kan foreta skattefri inntektsutjevning.

⁵⁰ Bestemmelsen ble vedtatt ved lov 9. desember 2005 nr. 113, se Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) pkt. 16.3.

3 **Hva ligger i skatteloven § 2-2 (1)**

”hjemmehørende”?

Det følger som nevnt av skatteloven § 2-2 (1) at et selskap er skattepliktige til Norge dersom det regnes som hjemmehørende i riket. Hvorvidt et selskap er hjemmehørende i Norge eller ikke har også betydning for grensen mellom alminnelig og begrenset skatteplikt. Skattesubjekter etter skatteloven § 2-2 omfattes av det som kalles globalinntektsprinsippet⁵¹, hvilket vil si at selskapets inntekt i første omgang er skattepliktig til Norge uavhengig av hvor inntekten er inntjent. Begrenset skatteplikt omfatter typisk driftsinntekter fra virksomhet utøvet her i landet av en filial av et utenlandsk selskap. Skatteplikten etter skatteloven § 2-3 (1) bokstav b er, i motsetning til det som følger av globalinntektsprinsippet, begrenset til virksomheten i Norge.

Vurderingen av et norskregistrert selskaps skattemessige bosted vil antakelig først komme på spissen dersom selskapet en dag hevder seg skattepliktig i utlandet, men også motsatt situasjon kan tenkes. Vurderingen kan også bli aktuell dersom et selskap som har svekket tilknytningen til Norge ved å flyttet større deler av virksomheten utenlands, ønsker å forbli skattemessig hjemmehørende i Norge. Det kan foreligge flere grunner til at et selskap ønsker å forbli bosatt i Norge. Eksempelvis vil det kunne ha store konsekvenser for aksjonærene, som vil kunne bli realisasjonsbeskattet ved en eventuell utflytting.⁵² Særlig relevant vil også et selskaps gunstige skatteposisjoner som fremførbart underskudd eller gevinst-/tapskonto kunne forsvinne ved utflytting til stat utenfor EØS.

Spørsmålet om hvor et selskap er hjemmehørende vil også kunne bli aktuelt dersom et selskap påberoper seg skatteavtalebeskyttelse, eller hvis et utenlandsk registrert selskap flytter sin ledelse til Norge. I de førstnevnte tilfellene er det som oftest selskapet som skattesubjekt som vil ta initiativet for å opphøre skatteplikten til Norge, og selskapet må i tilfellet kunne redegjøre for hvorfor det eventuelt ikke lenger skal skattlegges i Norge. I det sistnevnte vil det foreligge en sterk presumpsjon for at skattemyndighetene er initiativtaker til vurderingen.

⁵¹ Jf. Skatteloven § 2-2 (6)

⁵² Omtalt ovenfor i punkt 2.1.1

Det kan også tenkes at det er mer ordinære forretningsforhold som bringer opp spørsmålet. Et eksempel kan være et oppkjøp. I en slik situasjon kan selskapet fort ende opp med å bli ansett skattepliktig i flere enn en stat. Skatteloven § 2-2 regulerer kun adgangen for å anse selskaper som skattesubjekter etter norsk rett. Begge staters internrett og en eventuell skatteavtale dem i mellom vil da kunne bli bestemmende for plasseringen av selskapets skattemessig bosted.

Endelig kan norske aksjonærer i utenlandsk selskap bli skattepliktig for et selskaps overskudd etter NOKUS-reglene, jf. skatteloven § 10-60 til 10-68. Etter disse reglene kan en norsk aksjonær, på angitte vilkår, skattlegges for sin andel av selskapets driftsinntekter. Skatteplikten til Norge gjelder uavhengig av om det forekommer et utbytte til aksjonæren eller ikke.

Grensen mellom vilkårene for NOKUS-beskatning og hvorvidt selskapet er hjemmehørende i Norge er praktisk sett interessant. Dersom et selskap går fra å være NOKUS til å bli norsk hjemmehørende vil den største forskjellen være at skatteplikten omfatter selskapets totale overskudd, og ikke er begrenset til de norske deltakernes forholdsmessige andel av overskuddet.

3.1 Momenter som kan utledes fra ordlyden

Skatteloven § 2-2 gir ikke noen nærmere anvisning på hvordan uttrykket ”hjemmehørende” skal forstås. Begrepet er heller ikke definert andre steder i loven. Etter ordlyden er det likevel klart at det kreves en viss form for tilknytning for at et selskap skal bli ansett som hjemmehørende i Norge. I at et selskap hører hjemme i Norge tolkes ordlyden slik at det oppstilles et vesentlighetskriterium. Hvilke former for tilknytning som i denne sammenhengen er relevant, er derimot ikke like opplagt.

Som følge av relativt åpen ordlyd kan det tenkes at både formelle kriterier som registrering, og reelle kriterier slik som kjernevirksomhet eller den fysiske lokalisering av ledelse og kontor kan være aktuelle.⁵³ Det ville derfor ikke vært urimelig om stedet for selskapets vesentlige aktivitet kunne tillegges vekt i vurderingen av hvor selskapet er skattemessig hjemmehørende. Det er åpenbart at slik aktivitet vil kunne reflektere en reell tilknytning til en bestemt stat. Et

⁵³ Dragvold (2012) s. 98

slikt vilkår ville likevel vært svært vanskelig å forholde seg til. I enkelte situasjoner vil det kunne være vanskelig å fastslå hvilken stat som besitter selskapets vesentlige aktivitet, dette ettersom selskapets organisasjon av virksomhet i form av ledelse, produksjon, markedsføring og salg kan foregå i forskjellige stater. I de tilfeller en imidlertid kan fastslå i hvilken stat den vesentlige økonomiske verdiskapningen i selskapet foregår ville dette kunne være et moment som på en god måte illustrer tilknytning. Skatteplikt for virksomhet i andre land vil imidlertid ofte fanges opp av skatteavtalenes regler om fastdriftssted, hvilket skulle tilsi at vurderingen ikke er like relevant for vurderingen av skattemessig bosted.⁵⁴

At styremedlemmenes bosted ikke skal være avgjørende må anses å være klart da det etter ordlyden ikke er konkret dekning for å ta stilling til dette forholdet. Bestemmelsen tar nettopp sikte på at selskapet er et selvstendig rettssubjekt, slik at aksjonærer og eieres bosted i utgangspunktet burde være uten betydning.

I praksis blir likevel styremedlemmenes bosted ofte nevnt blant selskapets øvrige tilkynningsforhold. Dette er som regel i saker med mindre selskaper eller der aksjonærene også utøver vesentlige styrefunksjoner.⁵⁵ Hvilken vekt en i slike tilfeller legger styremedlemmenes bosted er uvisst, men det er neppe særlig tungtveiende. På den annen side kan aksjonærenes bosted tenkes å få betydning i de tilfeller der hvor styret holder fjernmøter og deltakerne befinner seg i forskjellige stater.⁵⁶ Det faktum at alle styrerepresentantene er i forskjellige stater vil trekke i retning av at tilhørigheten til selskapet må kunne anses splittet. Mer presise kriterier kan vanskelig utledes fra ordlyden. Innholdet av "hjemmehørende" må derfor utledes av øvrige rettskilder.

3.2 Rettspraksis

I lang tid fantes det ikke Høyesterettsdommer som behandlet spørsmålet om et selskaps skattemessige hjemmehørighet etter skatteloven. En har derfor både i teori og praksis sett hen til de interkommunale skattesakene hvor Høyesterett vurderte selskapenes alminnelige skattested i Norge.

⁵⁴ OECD Income and Capital Model Convention, article 5

⁵⁵ Se bl.a. SFS Sak 4 – 2006-040KV og Sak 5 2006-615SFS

⁵⁶ Se punkt 3.6.1

I det følgende vil det vises til de sentrale dommene hva angår hjemmehørende vilkåret, og min fortolkning av uttrykkets innhold basert på momenter fra dommene. Dommene vil illustrere den rettslige utviklingen i takt med endringer i samfunnet, og endringen fra en lokaløkonomi til globaløkonomi.

3.2.1 Rt. 1937 s. 443 (Panama-dommen)

Den første dommen som i det hele tatt tar stilling til spørsmålet om et utenlandsk selskap kan anses skattemessig hjemmehørende i Norge er Panama-dommen. Saken gjaldt ligningsplikten til Transpacific Corporation, et Panama-registrert shippingselskap som eide 2 skip. Aksjene i selskapet tilhørte firmaet Wilh. Wilhelmsens i Oslo. Selve disponeringen av skipene foregikk gjennom en samseilingsavtale med et amerikansk selskap, og selskapets styre var lokalisert i New York.

I ligningen for aksjonæren ble det lagt til grunn at det Panamaregistrerte selskapet ikke var eiere av skipene, men at Wilhelmsen eide en forholdsmessig andel på 52 %. Høyesterett stadfestet ligningen, bl.a. på bakgrunn av at det hverken fantes kontorer eller ansatte i Panama. Manglende aktivitet i styret ledet Høyesterett til den konklusjon at selskapet faktisk ble ledet av firmaet Wilh. Wilhelmsen i Oslo.

Flertallet fant at ligningen ikke kunne opprettholdes da selskapet etter deres syn ikke var reelt etablert, men kun eksisterte i navnet. Mindretallet kom til samme resultat som flertallet, men på et annet grunnlag. Det er mindretallets votum som i denne sammenheng er av interesse. Dommer Hanssen som representerte mindretallet uttalte at selskapet ”har visstnok ikke hatt noe organisert styre i Norge, men det som overhodet har vært foretatt vedkommende ledelsen av selve selskapet har (...) vært knyttet til Norge”. Som flertallet fant han at selskapet i Panama ikke hadde noen reell aktivitet som trakk i retning av noe ledelse, dette foruten om en ”resident agent”. Denne personens aktivitet var imidlertid begrenset til å undertegne fremlagte papirer og representere selskapet overfor myndighetene i Panama.

Hanssen ser ikke ut til utelukkende å legge vekt på selskapets aktivitet på styrenivå, men vektlegger den hvor den faktiske ledelsen av selskapet foregikk. Etter hans syn var det ikke rom for proforma betraktninger. Selskapet fremstod for han som reelt etablert i Panama, men ble

ledet fra Norge. Dette mente han også måtte få betydning for skatteplikten. Støtte for en slik tolkning fant han også i fremmed lands rett:

”(..) almindelige opfatning også i andre stater at et aksjeselskap er hjemmehørende der hvor selskapet har sitt sete, og at selskapets sete er der hvor selskapets ledelse foregår.” (min understreking)

I juridisk teori har dissensen blitt tillagt stor vekt ved redegjørelsen av innholdet i skattelovens hjemmehørende-vilkår. Det kan ut i fra henvisningen, eller mangelen på andre henvisninger, se ut til at det er utenlandsk rett som har spilt en ledende rolle for den nåværende tolkning av ”hjemmehørende”, som også i stor grad bygger på stedet for selskapets ledelse. Med den korte henvisningen som fremkommer av dommen er det imidlertid uklart hvilket fremmed lands rett det siktes mot.

Til videre støtte for sitt synspunkt henviste dommer Hanssen til gjeldende aksjelovgivning: ”(...)da selskapet ikke er stiftet overensstemmende med den norske aksjelovgivnings regler, kan det heller ikke betraktes som et norsk aksjeselskap.” Til tross for at det ikke foreligger noen direkte henvisning kan det, etter mitt syn, se ut til at Hanssen fikk ideen om å involvere aksjeloven i vurderingen fra byskattesakene.⁵⁷ Hanssen, som var dommer i de to tidligere interkommunale skattesakene, støttet seg på dette argumentet fra aksjeloven også i vurderingen av hjemmehørende-vilkåret i tidligere skattelov § 15 b. Momentene utledet fra selskapslovgivningen ble tilsynelatende tillagt en ikke ubetydelig vekt også i denne saken.

Vedrørende bruken av aksjeloven uttalte dommer Hanssen at:

”Denne opfatning har for Norges vedkommende funnet uttrykk i aksjeloven av 19. juli 1910 § 87, 2. ledd, og den må antas å ligge til grunn for skattelovenes sonndring mellem selskaper hjemmehørende i riket og selskaper hjemmehørende i et fremmed land”

Etter at dommen ble avsagt fulgte en periode av gjennomskjæringspraksis i ligningen til norske deltakere i selskaper i lavskatteland. Denne praksisen foregikk helt frem til NOKUS-

⁵⁷ hhv. Rt. 1923 s. 146 og Rt. 1926 s. 782

reglene ble implementert i 1992 og ga selvstendig hjemmel for å skattlegge norske deltakere i utenlandske selskaper.⁵⁸

3.2.1.1 Rettskildemessig vekt

Avgjørelsen er forholdsvis gammel, avsagt under en annen skattelov og under helt andre omstendigheter. Ikke minst er det som nevnt mindretallets votum som her er av interesse. Den rettskildemessige vekten av dommen vil derfor kunne anses å være svak. På den annen side er ordlyden i bestemmelsen lik, og selve temaet for vurderingen har ikke forandret seg i samme grad som selskapenes tilpasningsmuligheter. Dommen vil derfor fortsatt kunne være retningsgivende når det gjelder enkelte av problemstillingene som reises. Ikke minst vil mindretallets betraktninger tjene som en viktig kilde for å illustrere spørsmålets utvikling.

3.2.2 Kommuneskattesakenes relevans ved vurderingen.

Som nevnt vises det også i forarbeidene til momentene som fremgår av kommuneskattesakene. Gjennom denne direkte henvisningen må således kommuneskattesakene anses legitimert som en relevant rettskilde ved problemstillingen. Årsaken til at disse dommene er viet så mye oppmerksomhet i teorien kan som tidligere bemerket ha sammenheng med at den dissenterende dommeren i Panama avgjørelsen støttet seg på momenter fra disse sakene. Også forfatteren Storm-Nielsen har trukket frem momenter fra de interkommunale skattedommene i vurderingstemaet for å kunne belyse problemstillingen av om også utenlandske selskaper kunne anses skattemessig hjemmehørende i Norge.⁵⁹ Antakelig fant han støtte for dette i mindretallets votum i Panama dommen. I kommuneskattesakene var det i hovedsak spørsmål om hvilken kommune som besatt retten til beskatning for de forskjellige aksjeselskapene. Aksjelovgivningen fikk i disse sakene stort gjennomslag. Avgjørende for beskatningsretten var stedet der ”det kontor, som faktisk ledet dette selskap(...)” lå.⁶⁰ Den rettsregel som rettspraksis her har utledet er etter mitt syn i stor grad sammenfallende med den som nå benyttes i vurderingen av skattemessig bosted etter skatteloven § 2-2.

⁵⁸ Woldbeck, mfl. (2000) s. 40 flg.

⁵⁹ Storm-Nielsen (1987) s. 10-12

⁶⁰ Rt. 1926 s. 782

3.2.3 Rt. 2002 s. 1144 (Kypros-dommen)

Først ved denne avgjørelsen tar samtlige dommere i Høyesterett stilling til hva som kreves for at et utenlandskregistrert selskap skal kunne anses skattemessig hjemmehørende i Norge. Saken gjaldt mer konkret hvorvidt styreleder kunne ilegges straffansvar for ikke å ha innlevert selvangivelser for ett selskap registrert i Panama, og tre Kyprosregistrerte selskaper i inntektsårene 1987-91.

For å kunne ta stilling til tiltaleposten måtte Høyesterett prejudisielt ta stilling til om det i det hele tatt forelå skatteplikt til Norge, herunder om selskapet var å anse ”hjemmehørende”, jf. Skatteloven § 2-2 (på daværende tidspunkt 1911 skattelov § 15 b). Som nevnt innledningsvis var den nye skatteloven ment å videreføre den rettstilstanden som var etablert etter den eldre skatteloven av 1911 slik at vurderingstemaet for Høyesterett var likt. Under tolkningen av hjemmehørendevilkåret i skatteloven § 2-2 (1) viser Høyesterett til lagmannsrettens forståelse, og uttalte videre:

”(...)at et utenlandsk selskap må anses skatterettslig hjemmehørende i Norge dersom selskapet reelt sett må anses ledet fra Norge.”⁶¹

Hvorvidt selskapene faktisk ble ledet og kontrollert av den tiltalte var ikke et spørsmål for Høyesterett. Dette spørsmålet var allerede avgjort av byretten, med bindende virkning for de øvrige instanser. Høyesterett har derfor ikke tatt stilling til hva som ligger i begrepet ”den reelle ledelse”.

I motsetning til Lagmannsretten har Høyesterett i sin uttalelse ikke uttrykkelig vist til Lagmannsrettens vektlegging av ”styrenivå” i vurderingen. Det faktum at Høyesterett velger å støtte sin uttalelse på andre kilder enn lagmannsrett, kan tolkes dit hen at Høyesterett i større grad er åpen for en videre tolkning og muligens legger opp til en mer helhetlig vurdering.⁶² Hvorvidt dette er bevisst eller ikke har vært omdiskutert i litteraturen, men at det var et bevisstgjort valg må antakelig anses tvilsomt.⁶³ En mulighet er at Høyesterett ikke har funnet det

⁶¹ Rt. 2002 s. 1144

⁶² Zimmer (2009)a s. 126 flg.

⁶³ Se Naas (2010) s. 172, Zimmer (2009)a s. 126 og Dragvold (2012) s. 103

tilstrekkelig, å utelukkende vise til beslutninger på styrenivå. Høyesteretts presisering kan imidlertid ikke tolkes slik at alle former for ledelsesaktiviteter blir vesentlige. Eksempelvis må det antas at daglig leders rolle i denne vurderingen må anses å ha en beskjeden rolle, med mindre daglig leder i strid med selskapslovgivningen faktisk bedriver overordnet ledelse.

En mulig begrunnelse for presiseringen kan imidlertid være at en anså fokuset på styreaktivitet som urettmessig stort, ettersom denne ikke nødvendigvis illustrerer selskapets reelle ledelse. Eksempelvis vil fokus på styreaktiviteten kunne gi feil oppfatning i de situasjoner der styret i realiteten blir instruert fra høyere selskapshold. Instruksjoner til styret antas i den sammenheng å komme fra generalforsamling eller gjennom selskapets konsernledelse. Styrebeslutningene vil da formelt fremstå som truffet av styret, men i realiteten vil styret være et taleorgan for den faktiske ledelsen. Norsk selskapsrett oppstiller imidlertid forbud mot slike arrangementer. Etter aksjeloven § 6-12, jf. § 19-1 og allmennaksjeloven § 6-12, jf. § 19-1 skal styret ivareta selskapets interesser. Det er ikke gitt at denne er sammenfallende med eierinteressen til generalforsamlingen, eller konserninteressen som sådan. Det må da legges vekt på at selskapsformens lovkrav er at selskapet skal ha en styresammensetning, som i utgangspunktet skal opptre som et uavhengig organ.⁶⁴

Et moment som imidlertid taler imot at Høyesterett mente å utvide vurderingsnormen er den etterfølgende uttalelsen vedrørende selvangivelsesplikten. Etter Høyesteretts syn er plikten til å inngi selvangivelse for selskaper omfattet:

”(...)den gruppe personer som reelt utfører styrefunksjoner og denne gruppes ledende person. En slik forståelse støttes av at skatteplikten til Norge er etablert på grunnlag av at de samme personers aktivitet i Norge i realiteten er styrefunksjoner i selskapet.”

Det nevnte lest i sammenheng, hentyder at Høyesterett ikke eksplisitt har ment å utvide vurderingens omfang. Det samme må også det faktum at førstvoterende faktisk sier seg ”enig” med Lagmannsrettens tolkning. Slik jeg tolker dommen må konklusjonen derfor fortsatt være slik at det i vurderingen av hvor et selskap er skattemessig hjemmehørende skal legges vekt på det selskapsnivået hvor den faktiske ledelsen foregår. Som oftest vil dette være på styrenivå.

⁶⁴ Jf. asl/aasl § 6-1, med forbehold om generalforsamlingens instruksjonsmyndighet i medhold av loven.

3.2.3.1 Rettskildemessig vekt

Dommen som må anses et prejudikat hva gjelder innflytting av selskaper til Norge har blitt mye sitert etter at den ble avsagt i 2001. Dette med god grunn, til tross for at det har vært noe uklart om Høyesterett mente å utvide lagmannsrettens fortolkning eller ikke. Dommen må anses å ha stor rettskildemessig vekt og må antas å gi uttrykk for gjeldende rettsoppfatning. Ettersom det ikke foreligger noen nyere dommer avsagt av Høyesterett er det neppe svekkende at spørsmålet er av pre-judisiell karakter i en straffesak. Dommen er også enstemmig avsagt i motsetning til Panama-dommen.⁶⁵

3.2.4 Arcade Drilling AS vs. Skatt Vest- Oslo Tingrett⁶⁶

I en nyere avsagt tingrettsdom tas det stilling til når skatteplikten til et selskap opprinnelig hjemmehørende i Norge opphører, herunder hvilke selskapsrettslige og skatterettslige virkninger utflyttingen vil ha.

Saken gjaldt selskapet Arcade Drilling AS som hadde emigrert til Storbritannia og fått varsel om endringsligning for inntektsårene 2001 og 2002. Skattemyndighetene var uenige i tidspunktet for selskapets utflytting, herunder når skatteplikten opphørte. Spørsmålet for domstolen var blant annet når utflyttingen av selskapet skulle anses å ha funnet sted, og om vedtak om oppløsning av selskapet med påfølgende likvidasjonsbeskatning kunne opprettholdes. Vurderingen sentraliserer seg derfor omkring hvorvidt selskapet i årene 2001 og 2002 kunne anses hjemmehørende i Norge. Tingretten tok også stilling til om vilkårene for utflytting selskapsrettslig og skattemessig var sammenfallende.⁶⁷ Tingretten valgte å legge seg på den vurderings normen som ble foreslått av Finansdepartementet i Ot.prp.nr16 (1991-1992) s. 63 og foretok en konkret helhetsvurdering av selskapets tilknytning til Norge, for deretter å ta stilling til hvor den reelle ledelsen av selskapet utøvdes.

Retten tok utgangspunkt i det omtvistede ligningsåret 2001, men trakk også opp et mønster der en tilsynelatende vurderte historiske svingninger i selskapets tilknytning til Norge. Blant

⁶⁵ Rt. 1937 s. 443 omtalt ovenfor i punkt 3.2.1

⁶⁶ Saksnr.: 10-147861TVI-OTIR/01

⁶⁷ Selskapsrettslig utflytting er nærmere omtalt i oppgavens punkt 3.5

annet blir det løftet frem styresammensetningen og møteaktiviteten. Det faktum at selskapet siden 1995 ikke hadde en daglig leder i Norge, og fra 1999 ingen ansatte eller drift i Norge ble tolket i retning av at selskapets tilknytning til Norge gradvis ble svakere. I 2001 fikk imidlertid selskapet en daglig leder som både var norsk, og bosatt i Norge. Det faktum at styremøtene ble avholdt i Aberdeen ble ikke vektlagt, da det etter rettens syn ikke var noen realitet i styremedlemmene fly til Storbritannia og avholdt møter. Om denne aktiviteten uttalte tingretten:

”At to norske styremedlemmer flyr til Aberdeen og har styremøte med et annet styremedlem som kommer fra USA, synes ikke å ha noe fornuftig formål, utover å skape et inntrykk av at selskapet er hjemmehørende i Storbritannia.”

Tingretten viste også til dokumentasjon som støttet oppunder deres antakelse om at selskapet hadde baktanker ved avholdelsen av styremøter i Storbritannia. Samlet sett synes derfor tingretten at Arcade Drilling AS tilknytning til Norge hadde blitt sterkere og ikke svakere. Selskapet ble derfor etter norsk internrett ansett både selskapsrettslig og skattemessig hjemmehørende i Norge for perioden 2001-2002.

Skatteavtalen med Storbritannia fikk imidlertid gjennomslag ettersom selskapet også ble ansett hjemmehørende i Storbritannia etter deres internrett. Løsningen utledet fra avtalen medførte at Storbritannia fikk førsteretten til beskatning. Skattyter fikk med andre ord medhold, og endringsligningen ble kjent ugyldig.

Dommen er påanket og berammet for Lagmannsretten 14. oktober 2014. Rettskildemessig vil dommen derfor ha relativt liten vekt, men den er likevel interessant i den grad den belyser problematikken i samtid. Selv om en ikke kan trekke så alt for mye ut av konklusjonene i dommen vil den gi viktige indikasjoner på hvilke momenter en kan legge vekt på i vurderingen for skattemessig hjemmehørighet for selskaper.

I dommen vises det blant annet til Rt. 2009 s.1577 som gjaldt spørsmålet om en nordmann var skattemessig i Storbritannia eller Norge. Høyesterett la i dennes saken til grunn at en erklæring fra britiske myndigheter som bekreftet at han hadde bosted i Storbritannia var tilstrekkelig bevis for skattemessig bosted og opphevet den norske ligningen. En slik ”bostedserklæ-

ring” var også avgjørende for selskapets skattemessige bosted i Arcade Drilling saken. Slik dommen er formulert var faktisk dette utslagsgivende for at skatteavtalen fikk gjennomslag.

Det er interessant at tingretten i denne saken her trekker paralleller mellom skattemessig bosted for personer og selskaper når det gjelder ”bostedserklæring”. Det må videre antas at et selskap som ønsker å flytte ut ikke vil ha store problemer med å få utstedt et bevis på bosted i en ny stat når en på samme tid tilbyr å flytte sin skattbare inntekt dit. En kan derfor stille seg noe kritisk til uten videre å la en bostedserklæring være tungtveiende i vurderingen. Hvorvidt dette momentet blir opprettholdt i ankesaken er uvisst, men en eventuell stadfesting vil ikke være uten rettskildemessig betydning.

3.3 Utviklingen i rettspraksis

I det følgende vil det rettes fokus mot noen av de momentene som har preget vurderingen av hjemmehørende vilkåret i rettspraksis, for så å oppsummere utviklingen.

I kommuneskattesakene fra 1920-tallet var det sentrale spørsmålet hvilken kommune som etter 1911 loven § 20 hadde beskatningsretten til selskapenes inntekter. Etter sin ordlyd skulle selskaper nevnt i § 15 anes skattepliktig i den kommune selskapet hadde sitt ”kontor”, jf. 1911 loven § 20 (1). I de situasjoner hvor selskapet hadde flere kontorer i forskjellige kommuner kom spørsmålet derfor på spissen. Av betydning for vurderingen var da særlig de selskapsrettslige momenter ettersom det fulgte av aksjelovgivningen at selskapene i vedtektene måtte angi plasseringen for sitt hovedkontor. Dommene gir uttrykk for at de faktiske forhold kan tillegges vekt når disse ikke samsvarer med de formelle forholdene. En har således holdepunkter for å hevde at kommuneskattesakene innledet et vilkår om den reelle ledelse.

Det er en kjensgjerning at Høyesterett i tråd med utviklingen i Rt. 1926 s. 782 anså ”hovedkontor” som det stedet der den reelle ledelsen av selskapet foregikk. Magnus Aarbakke er blant de som har sådd tvil ved rettmessigheten av denne oppfatningen, samt involveringen av selskapsretten for det som i utgangspunktet må regnes som et rent skatterettslig spørsmål.⁶⁸

⁶⁸ Aarbakke (1984) s.466-467

Aarbakke skriver i sin doktoravhandling ” Virksomhetsbegrepet i norsk skatterett Oslo 1967” følgende om dommen:

”Henvisningen til aksjeloven av 1910 § 87, 2. ledd gjør betydningen av mindretallets votum diskutabel. Bestemmelsen hadde samme uttrykk for statstilknytning som aksjeloven av 1957 § 127, 2. ledd: Beliggenheten av selskapets «hovedkontor» skal være avgjørende. Men det er visstnok ikke holdbart å tolke dette ordet som synonym til uttrykket «selskapets ledelse». Hovedkontor er i lovens forstand der hvor selskapets stiftelsesgrunnlag eller vedtekter angir at kontoret skal være. Selskapsrettslig vil selskapets hjemsted først og fremst være avgjørende for hvilke lands lov selskapsforholdet skal bedømmes etter. Ved dette valget kan andre hensyn gjøre seg gjeldende enn når det dreier seg om skatteplikt. Selv om en tar avstand fra mindretallets oppfatning i 1937-dommen når det gjelder tolkningen av aksjeloven og når det gjelder analogien mellom skatteloven og aksjeloven, kan det ha atskillig for seg å tolke skattelovens uttrykk «hjemmehørende» og presiseringen av dette slik at stedet for faktisk ledelse skal være avgjørende. Ledelse må her bety beslutninger i selskapets løpende saker, de beslutninger som treffes av styre og forretningsfører. Beslutninger som treffes av generalforsamlingen kan ikke regnes som ledelse. Heller ikke muligheten for å påvirke slike beslutninger og derigjennom styrets beslutninger gjennom aksjemajoritet.”⁶⁹

Som ovenfor nevnt gir dissenterende dommer Hanssen i Panama-dommen uttrykk for at synspunktet også bør opprettholdes for utenlandskregistrerte selskaper som ledes fra Norge. Antakeligvis har dommene fra kommuneskattesakene fått en mer sentral rolle ved vurderingen ettersom det forelå lite annet rettskildemateriale på 30-tallet, samt at løsningen i de nevnte sakene må ha blitt ansett som god. Til ytterligere støtte for å vektlegge reelle kriterier vises det også til fremmed lands rett.

I nyere tid er Kypros dommen viet mye oppmerksomhet. Den stadfester, i tråd med den generelle oppfatningen, at stedet for den virkelige ledelse skal være avgjørende i vurderingen av om et utenlandskregistrert selskap er skattemessig hjemmehørende i Norge. Til tross for noe uklarhet vil det i utgangspunktet være legitimt å se hen til selskapets ledelse på styrenivå. Det

⁶⁹ Aarbakke (1967) Punkt. 2.38 til 2.48

er imidlertid noe uklart hvor mye vekt en kan legge i beslutninger på styrenivå, når dersom styret i større grad blir instruert og i realiteten fatter et fåtall av beslutningene. En kan tenke seg styret i datterselskapet til et større konsern. Selv om styret etter norsk aksjelovgivning plikter å fremme selskapets interesser er det neppe for dristig å anta at styret i slike situasjoner i stor grad vil kunne bli påvirket av konsernledelsen.⁷⁰ I slike situasjoner må selve styreaktiviteten være av mindre betydning, ettersom selskapet i realiteten blir ledet fra annet morselskapet. Ikke ulikt vil situasjonen være for utenlandske selskaper med managementselskap i Norge.⁷¹

Den nyeste dommen på området, *Arcade Drilling*, har etter min mening større utfordringer enn de tidligere avsagte dommene. I dommen som for øvrig gjelder utflytting og ikke innflytting er ikke bare temaet delvis annerledes, men domstolen måtte også ta stilling til påvirkningen av samfunnsutviklingen de siste tyve årene. Kommunikasjon, tilgjengelighet, personforflytning og nye lovbestemmelser er bare noen av momentene som er med på å komplisere vurderingen. Hvordan dette spiller inn på det over hundre år gamle lovuttrykket er foreløpig uavklart.

Løsningen som ble valgt i den påankete tingrettsdommen var, i samsvar med avgjørelsen i Kypros dommen, å vektlegge stedet for selskapets virkelige ledelse. Selskapet ble derfor etter skatteloven § 2-2 (1) ble ansett skattemessig hjemmehørende i Norge. Skatteavtalen med Storbritannia ble likevel i denne saken avgjørende fordi selskapet hadde fått utstedt en bostedserklæring og således også ble ansett skattemessig hjemmehørende der etter internretten.

Saken kan derfor av flere grunner bli spennende å følge i fremtiden. Som en konsekvens av nyere samfunnsutvikling er neppe vurderingen konstruert rundt begrepet hjemmehørende særlig passende lenger. En må trolig ta høyde for nye de forholdene og tillegge begrepet noe ytterligere, eller så kan det tenkes at domstolen forholder seg til ledelse på styrenivå. En kan håpe at dommen av den grunn vil fremtvinge en reaksjon fra lovgiverhold, slik at begrepet får

⁷⁰ Se aksjeloven § 6-12

⁷¹ Vedrørende omtalene av managementselskap vises det til Naas (2010) s. 175, der problemstillingen er mer utførlig omtalt.

et klare innhold.⁷² Ved den første skisserte løsningen vil en antakelig igjen måtte bygge på gjennomskjæringsbetraktninger, slik en la til grunn i Panama-dommen. Gjennomskjæring var også praksis frem til NOKUS reglene ble innført i 1992.⁷³

3.4 Hva ligger i ”faktisk ledelse”

Som fremstillingen viser er det gjengs oppfatning at et selskap er skattemessig hjemmehørende i Norge hvis det reelt sett ledes herfra. Det er skatterettslig ikke noe vilkår om at selskapet må ha kontorer, eller over hodet drive virksomhet her i landet. Det som imidlertid kompliserer vurderingen er de tilfeller der det ikke lett kan fastslås hvilken grad av ledelse som forekommer i Norge. Det følger av aksjeloven § 6-1 (1), jf. §§ 6-11 og 6-12 at et aksjeselskap er pliktig å ha en styresammensetning som skal utgjøre en vesentlig del av selskapets ledelse. Mer presist formulert blir spørsmålet om det er tilstrekkelig for å fastslå et selskaps skattemessige bosted å vurdere hvor i verden selskapets styre de facto treffer sine beslutninger.

Etter forarbeidene skal stedet for den virkelige ledelse være utslagsgivende i grensetilfellene.⁷⁴ I praksis vises det til diverse tilknytningsforhold, men nærmest uten unntak legges det avgjørende vekt på hvor den virkelige ledelsen fatter sine beslutninger fra. Hvor lav terskelen for at utenlandske selskaper vurderes i henhold til vilkåret om faktisk ledelse, eller om øvrige momenter er så klare at det ikke foreligger ”grensetilfelle” er uvisst. Likevel kan en anta at dersom styreaktiviteten i selskapet foregår i Norge, vil det utenlandske selskapet med høy sannsynlighet også bli skattlagt i Norge. Hva som ligger i ”ledelse” fremgår heller ikke av forarbeidene. Uttrykkene ”faktisk ledelse”, ”virkelig ledelse” og ”reell ledelse” er i juridisk teori benyttet om hverandre, slik at en må anta at disse er synonyme uttrykk for det samme. Ved de typiske grensetilfellene blir da spørsmålet hva som ligger i ”virkelig ledelse”.

Magnus Aarbakke var tidlig ute med en dyptgående teoretisk behandling av skattelovens hjemmehørende vilkår.⁷⁵ Aarbakke la til grunn at uttrykket i den tidligere skatteloven § 15, nå § 2-2 måtte forstås tilsvarende som vurderingskriteriet etter 1911 loven § 20 (1). Dette var

⁷² Tilsvarende som i Rt. 1952 s. 989 - Telefonsjikanedommen og Rt. 1973 1334 - Passbåtdommen

⁷³ Woldbeck (2000) s. 40 flg.

⁷⁴ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 33

⁷⁵ Aarbakke (1967)a

bestemmelsen som regulerte det interkommunale skattested for aksjeselskaper. Tilsynelatende anses allerede da kommuneskattesakene som relevante kilder for tolkningen. Relevansen må videre anses å ha festet seg gjennom teori og rettspraksis.

Det fremgikk av § 20 (1) at aksjeselskaper skulle skattlegges i den kommune ”hvor kontoret er beliggende”, subsidiært kunne selskapet skattlegges i den kommunen ”hvor vedkommende bestyrelse har sitt sete”. Det er i rettspraksis stadfestet at disse utsagnene er synonyme uttrykk for det sted hvor ”den faktiske ledelse blir utøvet”.⁷⁶

Aarbakke tar videre Panama-dommen til inntekt for at også hjemmehørende etter skatteloven § 15b skal forstås i lys av stedet for selskapets faktiske ledelse. Ledelse definerer Aarbakke som ”(...) de beslutninger som treffes av styre og daglig leder med hovedvekten på styrebeslutningene.”⁷⁷ Hvorvidt det er grunnlag for å vektlegge utøvelsen av daglig ledelse er i en viss grad tatt opp av Oslo tingrett i Arcade Drilling saken. Retten fant under en nærmere vurdering at selskapets tilknytning til Norge var forsterket, nettopp fordi selskapet hadde ansatt en daglig leder som både var norsk og bosatt i Norge. Likevel er rollen til et selskaps daglige leder i stor grad begrenset av aksjeloven⁷⁸, slik at den myndigheten som utøves av daglig leder i mindre grad vil kunne anses å representere selskapets ledelse som sådan.

Beslutninger truffet av generalforsamlingen har Aarbakke i utgangspunktet avskåret fra vurderingen. Etter mitt syn er det ikke grunnlag for totalt å avskjære generalforsamlingen fra en vurdering av et selskaps faktiske ledelse. Til tross for restriksjonene som følger av norsk aksjelovgivning vil generalforsamlingen utøve et visst hold over styret. Generalforsamlingen vil blant annet kunne endre på styresammensettingen etter reglene i asl/aasl. § 6-3, jf. §6-7 (2).⁷⁹

På den annen side har Storm-Nielsen gitt uttrykk for at stedet for styremøtene har den avgjørende vekten ved vurderingen.⁸⁰ Han skiller således ikke mellom den reelle utøvelsen av sty-

⁷⁶ Rt. 1923 s. 146 og Rt. 1973 s. 143

⁷⁷ Aarbakke (1990) s. 393

⁷⁸ Jf. aksjeloven § 6-14 (2)

⁷⁹ Retten til å velge styre er ikke uttømmende lagt til generalforsamlingen. Et unntak er blant annet at selskapet har bedriftsforsamling, jf. asl. § 6-4

⁸⁰ Storm-Nielsen (1987) s. 15

refunksjoner og det faktiske selskapsorganet som styret er. I juridisk teori og rettspraksis kan det se ut til at Aarbakke har fått størst oppslutning rundt sitt syn. Blant annet Torild H. Myrli vektlegger også selve beslutningen i sin artikkel, men likhet med Storm-Nielsen er Myrli opp-tatt av hvor beslutningen er truffet.⁸¹ Sett i sammenheng med dagens utfordringer og høy bruk av kommunikasjonsmidler har det mye for seg å gjøre som Myrli, å knytte vurderingen opp mot selve beslutningen. Dette fordi beslutninger nå, i større grad enn tidligere, kan være truffet før den formelle stemmeavgivningen på et fysisk møte.⁸²

Også Henning Naas mfl. legger til grunn at det ikke bare er hvor ledelse på styrenivå foregår som er det aktuelle for vurderingen. Dette fordi styret ikke alltid er representativt for hvor selskapet ledes fra.⁸³ En må i følge Naas rette fokus mot ”hvor de reelle styrefunksjoner ut-øves, ikke hvor et formelt styre befinner seg.”⁸⁴ Med ”styrefunksjoner” antas det at en mener styrets forvaltning av selskapet, herunder å treffe vedtak.

Synspunktet må, med tanke på alle mulige tilpasningsmuligheter, antas å være rett. Særlig i lys av nye kommunikasjonsmidler, samt endringene i aksjeloven trenger ikke nødvendigvis styremøtet som sådan å være samsvarende med utøvelsen av styrefunksjonene i selskapet. Etter endringen i aksjeloven § 16-9 er opp til styreleder å avgjøre hvorvidt saker skal behandles i et formelt styremøte, eller om andre former er hensiktsmessig. Eksempelvis kan styreleder finne det passende at møteaktiviteten gjennomføres via en videokonferanse.

3.4.1 Faktisk ledelse i lys av aksjeloven

Under vurderingen av hva som representerer et selskaps faktiske ledelse vil konklusjonen, også for skatteformål, i stor grad bygge på selskapsrettslige betraktninger.

Hovedregelen i aksjeloven er at styret overholder ansvaret med forvaltningen av selskapet, mens beslutningsmyndigheten i forhold til den ordinære driften av selskapet er tillagt daglig ledelse. Dette fremgår henholdsvis av aksjeloven §§ 6-12 og 6-14.

⁸¹ Myrli (2013) s. 71-72

⁸² Nærmere omtalt i punkt 3.7

⁸³ Naas, mfl. (2010) s. 174

⁸⁴ Naas, mfl. (2010) s. 174, pkt. 4.3.2.6

Uttrykket ”forvaltning” må således være negativt avgrenset til all den ledelse som ikke hører under andre selskapsorganer i henhold til vedtekter, lov eller beslutning av generalforsamlingen.⁸⁵ Det ligger under styrets ansvarsområde å påse at selskapet utvikles i samsvar med de forutsetningene som er fastsatt av generalforsamlingen og selskapets vedtekter. På et øvre plan grenser sakene som krever behandling av styret mot beslutninger som treffes av generalforsamlingen, og videre nedad mot de beslutninger som vanligvis tilfaller den daglige ledelse. Det anses som sikker rett at beslutninger som skal treffes av generalforsamlingen ikke vil omfattes av ”styrenivå”, selv ikke gjennom utøvelse av instruksjonsmyndighet. Sakene som skal behandles av styret må således være av en viss karakter for å kunne kategoriseres som styrebeslutninger. De typiske sakene som krever styrebehandling er ofte av økonomisk eller prinsipiell karakter for selskapets virksomhet.

Styrets oppgaver presiseres ytterligere i § 6-12 (2) annet punktum hvor det fremgår at styret skal sørge for en forsvarlig organisering av selskapet. Herunder ligger også plikten til å fastsette budsjetter og øvrige planer for selskapets virksomhet. Videre er det styrets ansvar å drive tilsyn med virksomheten, holde seg informert om selskapets økonomiske stilling og driften av selskapet for øvrig, jf. § 6-13.

I følge aksjeloven § 6-14 (2) er det styrets ansvar å fatte beslutninger ved saker som etter selskapets forhold er av uvanlig art eller av stor betydning. Bestemmelsen omfatter beslutninger som trenger noe mer overveielser enn det som til daglig angår virksomheten, typisk virksomhetsstrategier som store investeringer o.l.

Under avgrensningen av hvilke aktiviteter som omfattes av uttrykket styrefunksjoner bør det tas utgangspunkt i selskapslovgivningens ansvarsfordeling. Avgjørelser som etter norsk aksjelovgivning typisk treffes av styret, men i konkrete tilfeller likevel blir truffet av selskapets generalforsamling skal anses som styrebeslutning i henhold til skatteloven § 2-2 første ledd.⁸⁶

⁸⁵ Stoveland (2010) note 34.

⁸⁶ Utv. 1997 s. 293 Sfs

Antakelig må en foreta en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle, hvor en særlig legger vekt på virksomhetens art og omfang.⁸⁷ Selskaper som driver virksomhet i en større internasjonal skala vil ofte ha organisert seg slik at den administrative ledelsen har en mer omfattende beslutningskompetanse enn nasjonale selskaper med beskjedne omsetning. At dette kan få betydning ved vurderingen av selskapets skattemessige bosted anses klart. Hvilken vekt en slik omstendighet i et hvert tilfelle skal tillegges er imidlertid usikkert.

I praksis kan selskapet gjennom kompetansedelegering og fullmakter innrette seg slik at det ikke lenger finnes noe klart skille mellom ledelse på styrenivå og den daglige ledelse. Dette kan vanskeliggjøre prosessen med å fastslå hvor den reelle ledelsen faktisk foregår. Til illustrasjon har SFS⁸⁸ i sak 1992-310 OLN⁸⁹ kommet frem til at et utenlandsk selskap var hjemmehørende i Norge fordi styret hadde overført omfattende deler av sin kompetanse til tre fullmektiger i Norge.⁹⁰ Myndighetsdelegering i denne saken medførte at den virkelige ledelsen for selskapet ble flyttet til Norge. Prinsipielt er det ikke store realitets forskjeller på om styret selv flytter til Norge, enn om myndigheten delegeres til Norge. At styret gjennom fullmakter kan overføre vesentlige deler av sin kompetanse til daglig ledelse fremgår av aksjeloven §§ 6-12 og 6-13.

Vedrørende kompetansefordelingens betydning for hjemmehørende vurderingen vises det til SFS i sak 1995-505OLN:

”Det bemerkes at det ikke har betydning for vurderingen om beslutningene på styrenivå fattes av andre organer enn styret. Det avgjørende er hvor beslutninger som materielt sett er beslutninger på styrenivå fattes.”

I denne saken ble et Bermuda registrert shippingsselskap heleid av norske aktører ikke ble ansett skattemessig hjemmehørende i Norge fordi beslutninger på styrenivå foregikk i utlandet.

⁸⁷ Naas, mfl. (2010) s. 174

⁸⁸ Sentralskattekontoret for storbedrifter

⁸⁹ Overligningsnemnda

⁹⁰ Almvik m. fl. (2001) s. 31-33

Nemnda konkretiserte i tråd med den generelle rettsoppfatningen at det ikke var tilstrekkelig at daglig ledelse foregikk i Norge.⁹¹

På motsatt side gir Oslo tingrett i Arcade Drilling-saken støtte for et syn om at flere momenter enn ledelse på styrenivå kan vektlegges. I dommen siteres bl.a. en e-post fra selskapets representant i Ernst & Young. Der fremkommer bekymringer til selskapets organisering av den daglige ledelse i forhold aksjelovgivningen. Fordi selskapet tilsynelatende blir administrert fra Aberdeen uten den norske daglige leders tilstedeværelse. Tingretten uttaler om situasjonen:

”Hvor den faktiske ledelse av selskapet utøves der dermed noe uklart.”

Dommen som er en påanket tingrettsdom har neppe særlig rettskildemessig vekt, men som nevnt brukes som illustrasjon av hvilke rettslige spørsmål og vurderinger som kan være relevante ved tolkningen av hjemmehørende vilkåret. Det må her fremheves at også det rettslige spørsmålet stiller seg noe annerledes i Arcade Drilling-saken, enn ved den øvrig siterte Høyesterettspraksis. Særlig med tanke på at det i disse sakene var spørsmål om skattemessig tilhørighet og ikke utflytting fra norsk beskatningsmyndighet. I tillegg antas det å ha virkning at de samfunnsmessige forhold har endret seg siden Høyesterett avsa dommen i 2001.⁹²

3.5 Er kriteriene annerledes ved selskapers utflytting fra norsk beskatningsområde?

Hjemmehørende-problemstillingen kan bli aktuell i forskjellige situasjoner, og for forskjellige skattesubjekter. Særlig vil problemstillingen kunne komme på spissen ved innflytting og utflytting av virksomheten til både norskregistrerte, som utenlandske selskaper.

I den sammenheng skulle en tenke seg at vurderingskriteriene for utflyttingen av utenlandskregistrerte selskaper og norskregistrerte selskaper i utgangspunktet var like. Lovens ordlyd skiller ikke mellom norskregistrerte -, og utenlandskregistrerte selskaper, hvilket skulle tilsi at vurderingskriteriet er det samme.⁹³ I skattelovens forarbeider omtales det eksplisitt om uten-

⁹¹ Se også Lignings-ABC [2014] punkt 3.1.2

⁹² Dommen som angår forhold på tidlig 1990-tallet ble avsagt i 2001, og senere inntatt i rettsidene i 2002.

⁹³ Dragvold (2012) s. 106

landske selskapers tilknytning til Norge.⁹⁴ Dette er i juridisk teori tolket som at det var ment å konstruere et skille mellom utenlandskregistrerte selskaper og de norskregistrerte selskapene.

Ovenfor er det redegjort for hva som skal til for at et selskap anses å ha skattemessig bosted i Norge. Det er av Høyesterett i dommen inntatt i Rt. 2002 s. 1144 lagt til grunn at et utenlandskregistrert selskap er skattemessig hjemmehørende i Norge når selskapets reelle foregår i Norge.⁹⁵ Med ”reelle ledelse” er det som tidligere nevnt antatt at det siktes til selskapets ledelse på styrenivå. En antitetisk tolkning skulle da tilsi at å flytte selskapets styrefunksjoner ut av Norge ville være tilstrekkelig for skattemessig emigrasjon.

Skattelovens forarbeider viser imidlertid til at utgangspunktet for vurderingen av om et utenlandsk selskap er hjemmehørende i Norge er knyttet til en konkret helhetsvurdering av de reelle tilknytningsforhold til Norge. Plasseringen til selskapets ledelse på styrenivå skal kun i ”grensetilfellene” være avgjørende.⁹⁶ Formuleringen tilsier med andre ord at utenlandske selskaper kan anses å ha skattemessig bosted i Norge uten å ha sin virkelige ledelse her. Det er noe imidlertid noe uklart om dette også gjelder for de norske selskapene.

Etter lovgivers uttalelse i Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 63 er det ikke gitt at selskapers skatteplikt opphører som følge av at den faktiske ledelsen flyttes ut, jf. ordet ”kan”. Det legges da opp til en konkret helhetsvurdering, hvor også andre forhold også kan vektlegges. Av momenter som nevnes til totalvurderingen er ”lokalisering av hovedadministrasjon, daglig ledelse under styret, de årlige generalforsamlingsmøtene og faktisk funksjonsfordeling ellers”.⁹⁷ I tillegg vises det til at selskapsrettslige betraktninger kan spille en rolle.

Justisdepartementet foretok i 1998 en vurdering av de selskapsrettslige konsekvensene av at et aksjeselskap flyttet sin ledelse på styrenivå ut av landet.⁹⁸ Av vurderingene som fremgår av justisdepartementets upubliserte brev hitsettes:

⁹⁴ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 33

⁹⁵ Dommen er nærmer omtalt i avhandlingens punkt 3.2.3

⁹⁶ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 33

⁹⁷ Lignings-ABC 2014, Utland – allment om bosatt/hjemmehørende, pkt. 3.1.1

⁹⁸ Brev 6. januar 1998 (Upublisert) på anmodning fra Finansdepartementet

”(...) det avgjørende for om et selskap skal anses som norsk etter aksjeloven, er om selskapets hovedkontor er i Norge. Om dette kravet er oppfylt, beror på en helhetsvurdering, hvor man ikke bare kan legge vekt på hvor styret utøver sin funksjon.”

En forklaring for hvorfor vurderingen av hjemmehørende tillegges forskjellige kriterier kan være at innflytning til Norge ikke utløser skatteplikt, mens utflytting av norske selskaper kan få skattemessige konsekvenser. Det faktum at det stilles konsekvenser bak en handling tilsier også at en kanskje bør stille strengere kriterier enn hvis det ikke medfører skattemessige virkninger for selskapet.

Hva utflytting angår fremgår det av etterarbeidene at både styrefunksjoner og den daglige ledelse må flyttes ut av landet for at skattemyndighetene skal godta utflyttingen med skattemessig virkning. Sagt på en annen måte er utflytting av styret nødvendig, men ikke alene tilstrekkelig.⁹⁹ Fra Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 63 siteres følgende:

”Aksjeselskapers skatteplikt til Norge kan også opphøre dersom den faktiske ledelse av selskapet flyttes utenfor norsk beskatningsområde. [...] Begrepet faktisk ledelse omfatter både avgjørelser om den daglige drift av selskapet og styrebeslutninger. Dersom ledelsesfunksjonene er delt, slik at utøvelsen skjer dels i og dels utenfor Norge, kan det være vanskelig å avgjøre hvor den faktiske ledelse finner sted.” (min understreking)

Finansdepartementet har i en etterfølgende uttalelse datert 07.05.98 kommentert følgende ved etterarbeidene:

”(...)formulering kan imidlertid ikke tas til inntekt for det syn at dette uten videre vil bli resultatet der et norsk registrert selskap flytter sin faktiske ledelse til utlandet, jf. bl.a. uttrykket ”kan”. Beskrivelsen anses imidlertid dekkende for det tilfelle at et utenlandsk registrert aksjeselskap flytter den faktiske ledelse fra Norge til utlandet.”

Som det påpekes i finansdepartementets uttalelse må det antas at det kreves noe mer enn utflytting av styrefunksjonene for at et norsk registrert selskap skal anses å ha forlatt norsk be-

⁹⁹ Naas mfl.(2010) s. 178.

skatningsområde. Paradoksalt vil dette i det motsatte tilfelle være nok til at et utenlandskregistrert selskap anses som norsk hjemmehørende. Konsekvensen knyttet til at et norskregistrert selskap flytter ledelsen ut av Norge må etter min mening antas å være en annen enn når et utenlandsk selskap flytter sin ledelse ut av Norge. Finansdepartementets uttalelse har også fått mye kritikk i juridisk teori.¹⁰⁰ Kritikken er i stor grad rettet mot at Finansdepartementet hevder at den skattemessige vurderingen sammenfaller med den selskapsrettslige, som tilsier at et selskap som flytter ut vil ha en plikt til å likvidere selskapet.

I følge Finansdepartementet må reglen derfor tolkes slik at;

”Når et aksjeselskap er stiftet og registret i henhold til norsk lovgivning, men styreledelse og drift i stor grad er flyttet til utlandet, må tolkningen av begrepet "i riket hjemmehørende aksjeselskaper" i skatteloven § 15 første ledd bokstav b bero på en helhetsvurdering av alle de konkrete tilknytningsforhold selskapet har til Norge. Den norske registrering er isolert sett ikke avgjørende for å anse selskapet som hjemmehørende i Norge. Avholdelse av styremøter i utlandet er imidlertid heller ikke avgjørende for å anse selskapet som ikke hjemmehørende her. Men disse to momentene trekker naturligvis i hver sin retning ved den samlede bedømmelse av om selskapet er hjemmehørende i Norge.” (min understreking)

Det tillegges således et bevismoment for selskapet å redegjøre for hvorfor det ikke lenger skal anses skattemessig hjemmehørende i Norge. Rettssikkerhetsmessig ville det antakelig ha blitt for enkelt å omgå regelverket dersom det eneste kriterium som skulle vektlegges var selskapets ledelse på styrenivå. For større selskaper ville det da ikke vært særlig vanskelig å sette styret på et fly, for så å avholde styremøtene i det land de ønsker å ha beskatning. Om dette skulle vært standarden ville det også kunne tenkes problematikk i forhold til å flytte skattemessig bosted fra år til år. Det må antakelig legges særlig vekt på at et selskap ikke kan være hjemløst. Finansdepartementet har formodentlig ment å presisere denne nyansen i den mye omtalte uttalelsen.

¹⁰⁰ Bl.a. av Hole (2000), Leegaard (2001), Dragvold (2012), Naas, m.fl (2010), kap. 4.3 (s. 179)

Videre har Finansdepartementet lagt til grunn at det er forskjell på skattemessig emigrasjon av et norsk selskap og et utenlandskregistrert selskap. En mulig forklaring på dette er at situasjonen for det norske og utenlandske selskapet ikke nødvendigvis er sammenlignbar i forhold til konsekvensene. Et utenlandsk registrert selskap skattemessig hjemmehørende i Norge vil ikke, i motsetning til et norsk registrert selskap, være underlagt norsk selskapsrett. Likvidasjonsplikten etter norsk rett vil følgelig ikke gjelde for utenlandskregistrerte selskaper. Prinsipielt sett er vurderingen også i en viss grad forskjellig ettersom det for utenlandskregistrerte selskaper er et spørsmål om tilknytning til Norge, mens det for norskregistrerte selskaper er et spørsmål om et opphør av tilknytning. Det må antagelig være slik at en istedenfor må spørre hvorfor et norsk selskap ikke skal skattlegges i Norge.

Ikke usannsynlig er også sammenblanding av selskapsrettslig prinsipper i Panama dommen opphavet til Finansdepartementets uttalelse, om at vilkåret for skatteplikten etter § 2-2 er sammenfallende med om et selskap kan ansees selskapsrettslig hjemmehørende etter selskapslovgivningen.¹⁰¹ Selv om denne uttalelsen er sterkt kritisert i ettertid ble den i samme år inn tatt i lignings-ABC.¹⁰² Det faktum at den fortsatt vises til i Lignings-ABC også i 2014 utgaven, gir grunn til å anta at praksis er i tråd med dette. Fra lignings-ABC, Utland – allment om bosatt/hjemmehørende punkt. 3.3.1 hitsettes:

”Det forhold at et selskap stiftet i Norge, etter utflytting av styret, fortsatt er underlagt norsk aksjelovgivning, er et moment som trekker i retning av at selskapet må anses hjemmehørende i Norge. Se FIN 7. mai 1998 i Utv. 1998/848.”

At løsningen legges til grunn i Lignings-ABC er en sterk presumpsjon på at den også blir tatt til følge av saksbehandlerne. Gjennom etablert og langvarig praksis vil standpunktet måtte tillegges mer vekt enn det en henvisning i lignings-ABC i utgangspunktet skulle tilsi. Særlig ettersom det er mangel på øvrige rettskilder som støtter oppunder akkurat denne tolkningen. Slik sett illustrerer den direkte henvisningen hvordan Lignings-ABC vil kunne være med å påvirke rettstilstanden på et område som ellers anses uklart.

¹⁰¹ Finansdepartementet i uttalelse den 07.05.98

¹⁰² Bl.a. Hole (2000) s. 18-36 og Leegaard (2001) punkt 2.5

At det i praksis legges til grunn en forskjellig behandling av selskaper som emigrerer ut av Norge vises i praksis gjennom uttalelser fra SFS¹⁰³ og ikke minst i Arcade Drilling – saken hvor tingretten uttalte følgende:

”Uavhengig om selskapsrettslig og skatterettslig utflytting har sammenfallende kriterier, mener retten at det må være korrekt å følge Finansdepartementets oppfatning av at det må foretas en konkret helhetsvurdering av alle tilknytningsforhold selskapet har til Norge og deretter bestemme hvor den faktiske ledelse av selskapet utøves.”(min understreking)

Sitatet viser at tingretten i vurderingen av selskapets skattemessig tilhørighet valgte å legge seg på Finansdepartementets linje å foreta en bredere vurderingsnorm for det norske selskapet ved utflytting, enn det som må antas å følge av Kypros-dommen. Hvor mye en skal legge i en slik tolkning fra tingretten er usikkert, men den gir i det minste holdepunkter for å anta at dette er uttrykk for gjeldende rett. Ikke bare er spørsmålet i de to sakene prinsipielt forskjellige, men trolig er også vurderingen i dag ikke den samme som ble gjort av Høyesterett i 2002, det bør være nok å vise til endringer i aksjelovgivningen og samfunnsmessige endringer.

3.5.1 Har norske myndigheter forpliktet seg til ikke å skille mellom norskregistrerte og utenlandsregistrerte selskaper ved en eventuell utflytting?

EØS-avtalen er gjennom inkorporasjon gjort til norsk internrett ved EØS-loven¹⁰⁴, som innebærer at loven kan påberopes av norske skatteyttere. Videre vil EF-domstolen og EFTA-domstolens praksis være en viktig rettskilde for norske domstoler ved tolkningen av EØS-avtalen.

EØS-avtalen omfatter i utgangspunktet ikke skattepolitiske spørsmål, men rammene som følger av avtalen setter begrensninger for medlemsstatenes skattepolitikk. Dette utgangspunktet legges også til grunn av EU domstolen i blant annet E-1/04 Fokus Bank. Fra dommen siteres følgende:

¹⁰³ Sentralskattekontoret for storbedrifter

¹⁰⁴ Lov 27. november 1992 nr. 109

”Som en hovedregel er skattesystemet til en EFTA-stat som er part i EØS-avtalen, ikke omfattet av EØS-avtalen. EØS/EFTA-statene må imidlertid utøve sin beskatningskompetanse i overensstemmelse med EØS-avtalen (...)”.

Gjennom vedtakelsen av de fire friheter¹⁰⁵ har Norge forpliktet seg til å tilpasse det øvrige regelverket slik at dette er i samsvar med de norske forpliktelsene etter EØS-avtalen. Etter EØS-avtalen artikkel 31 skal det ikke forekomme en uforholdsmessig forskjellsbehandling av Norske selskaper og de utenlandske. Som ovenfor nevnt var dette avgjørende for at konsern-bidragsreglene i 2005 ble utvidet til også å omfatte selskaper innenfor EØS.

Ettersom vilkårene for utflytting av et norskregistrert selskap anses for å være strengere enn for de utenlandskregistrerte selskapene kan det synes å foreligge en forskjellsbehandling. Av den grunn kan det kanskje tenkes enkelte fordeler ved at norske gründere etablerer NUF, fremfor et alminnelig norsk AS. NUF er en forkortelse for norskregistrert utenlandsk foretak (NUF), som innebærer at selskapet er stiftet i utlandet, underlagt dette lands selskapsrett, men anses skattemessig hjemmehørende i Norge. Et NUF vil etter drøftelsen ovenfor ha en noe større fleksibilitet til å forlate norsk beskatningsområde enn det et AS vil ha. Å være underlagt underlagt utenlandsk selskapsrett vil ikke nødvendigvis være gunstig totalt sett. Hvorvidt dette vil være en fordelaktig struktur eller ikke må derfor vurderes konkret i ethvert tilfelle.

I nevnte situasjon er det ikke gitt at norske myndigheter vil anse et NUF som flyttes ut av norsk beskatningsområde etter reglen for utenlandskregistrerte selskaper. Å vurdere utflyttingen av et NUF på tilsvarende måte som en vurderer norske selskaper utflytting vil ikke være en diskriminering etter EØS-avtalen artikkel 31. EØS-avtalens oppstiller bare et forbud for hjemstaten mot å diskriminere kontraherende stats borgere på en slik måte at de har svake-re rettigheter enn hjemstatens egne borgere.¹⁰⁶ Bestemmelsen er således ikke til hinder for å behandle den kontraherende stats borgere bedre enn sine egne. At andre utenlandske selskaper formodentlig behandles annerledes vil ikke være av betydning.

¹⁰⁵ En betegnelse på EUs indre marked. Representerer fri flyt av varer, tjenester, kapital og personer.

¹⁰⁶ En sammenhengsfortolkning av bestemmelsen indikerer at uttrykket ”statsborgere” også omfatter juridiske personer, dette fremgår også av EF-domstolens praksis, se f.eks. C-311/97 Royal Bank of Scotland.

3.5.2 Fra hvilket tidspunkt anses et selskap skattemessig innflyttet/utflyttet

Skatteloven oppstiller i § 2-1, andre og tredje ledd klare regler for når en fysisk person kan anses innflyttet til- og utflyttet fra Norge. Tilsvarende regler finnes ikke for inn- og utflytting av juridiske personer, herunder selskaper. Vurderingen må derfor bero på konkret skjønn.

Etter § 2-1, tredje ledd vil ikke en person som har bodd i Norge i mer enn ti år bli ansett skattemessig utflyttet før etter tre år. Regelen som oppstilles for utflytting av personer er meget streng og har neppe særlig overføringsverdi til utflytting av selskaper. For selskaper vil det i prinsippet kunne gjøres gjeldende skattemessig utflytting allerede i samme inntektsår. Tilsvarende er vurderingen for innflytting strengere for fysiske personer kontra juridiske personer.¹⁰⁷

Et utenlandskregistrert selskap vil kunne ansees skattemessig hjemmehørende i Norge allerede fra stiftelsestidspunktet, dersom selskapet i realiteten ledes fra Norge. I praksis kan det være vanskelig å tidfeste en slik overgang av skattemessig tilhørighet. Dette skyldes at overgangene ikke gjøres fult ut på bestemte datoer, men ofte har en glidende overgang. Selve utflyttingen av et selskap og dets ledelse skjer litt etter litt, og ofte over en lengre periode. Antakelig vil en overvekt av styremøter avholdt i Norge føre til at selskapet blir ansett skattemessig hjemmehørende her for det bestemte året, til tross for at noen møter også blir avholdt utenlands. En kan med dette konkludere med at tidspunktet som skal legges til grunn for et selskaps inn-, og utflytting må fastsettes skjønnsmessig ut i fra en helhetsvurdering av forholdene for øvrig.¹⁰⁸

3.6 Oppsummering

Hvorvidt et selskap formelt sett er registrert i Norge eller ikke, vil i praksis spille en nokså stor rolle. Selv om det ikke er noe automatisk bindeledd mellom registrering og skatteplikt til Norge må det antas at det skal en del til for at et norsk registrert selskap ikke lignes i Nor-

¹⁰⁷ Skatteloven § 2-1, andre ledd

¹⁰⁸ Mer om tidspunktet et selskap anses å ha flyttet i Naas (2010) s. 176 flg.

ge.¹⁰⁹ I den sammenheng kan standpunktet inntatt i lignings-ABC tjene til illustrasjon. Fra Lignings-ABC 2014, Utland – allment om bosatt/hjemmehørende, pkt. 3.1.1 siteres:

”I utgangspunktet vil et aksjeselskap eller likestilt selskap anses skattepliktig som hjemmehørende i Norge når selskapet er stiftet iht. norsk lov og registrert her.”

At dette er det faktiske utgangspunktet for norskstiftede selskaper er neppe tvilsomt. Spørsmålet om skattemessig hjemmehørighet antas å være av liten betydning for selskapet ved stiftelsestidspunktet. En etablering av et norsk AS vil formentlig indikere et ønske om å være norsk, også for skattemessige formål. Det eksisterer således et snev av inkorporasjonsprinsippet også i norsk rett, selv om det ikke er i den rene formen og angitt som et vilkår for et selskaps skattemessig bosted. Således samsvarer holdningen med det som ble uttalt fra lovgiver hold i Ot.prp.nr.16 (1991-1992) at:

”Et selskap er hjemmehørende i Norge dersom det har (hoved)kontoret her eller ledelsen av selskapet skjer fra Norge, jf. skatteloven § 20 første ledd.”

Slik vurderingen av hjemmehørendevilkåret i dag praktiseres i forbindelse med innflytning til norsk beskatningsområde kan det se ut til at det nærmest utelukkende vektlegges hvor selskapets virkelige ledelse er lokalisert. Med virkelig ledelse siktes det her til de beslutninger som har avgjørende betydning for selskapets virksomhet, typisk styreavgjørelser. En av grunnene til at dette synes å være eneste relevante kriterium for vurderingen kan være at bedømmelsen av de selskaper som ikke anses som ”grensetilfeller” blir avgjort på et tidligere stadium. Formentlig på grunnlag av annen tilstrekkelig tilknytning, eller at det ikke forekommer noen konflikt med selskapets egen oppfatning.

Det faktum at SFS i sine saker viser til andre faktiske forhold, som eksempelvis styremedlemmenes bosted, kan imidlertid tilsi at dette faktisk har en større plass i vurderingen enn det som antas å kunne utledes fra rettsregelen.

¹⁰⁹ Gjems-Onstad, (2008) s. 987

Ved vurderingen av hjemmehørende vilkåret i forbindelse med utflytting fra Norge viser det seg at vurderingen for utenlandske selskaper er nokså lik som ved innflytting. Vilåret er i så måte knyttet til den faktiske ledelse av selskapet. For norskregistrerte selskaper trekker kildene i den retning av at det kreves mer ved en utflytting fra norsk beskatningsområde. Blant annet omfatter den faktiske ledelse i større grad også den daglige ledelse.¹¹⁰ At styremøter avholdes i et annet land anses ikke for å være tilstrekkelig. Grunnen til dette er antakelig at de norskregistrerte selskapene i større grad anses forpliktet til å følge norsk selskapslovgivning.

Som et generelt utgangspunkt bør selskaper i flyttefasen, som er usikre om skatteplikten til Norge har opphørt, legge med tilstrekkelig dokumentasjon til en eventuell norsk selvangivelse. På den måten vil en i det minste unngå straffansvar og norsk tilleggsskatt. En legger også til rette for at rett skatt kan utregnes av skattekontoret.

3.7 Kritikk

Den utviklingen som har foregått i de siste tiårene har ført til at selskaper som eksklusivt driver virksomhet på ett bestemt, og mindre geografisk område tilhører en stadig mindre gruppe. Dette fører til at de momentene som tradisjonelt har blitt utledet av hjemmehørende vilkåret ikke nødvendigvis representerer selskapets statlige tilknytning på samme måte som tidligere. Dette betyr imidlertid ikke at klart bedre alternativer til regler finnes.

Uavhengig av om en legger til grunn at ”faktisk ledelse” er stedet for styremøter, eller der beslutninger av overordnet karakter treffes, kan dagens kommunikasjonsmidler føre til at dilemmaer oppstår. For det første vil en uten større innsats kunne tilpasse seg slik at styremøter avholdes i den stat man ønsker å være ”hjemmehørende” i. At dette også foregår i praksis illustreres av Oslo Tingrett i Arcade Drilling hvor to av selskapets tre styremøter ble avholdt i Storbritannia.¹¹¹

For det andre kan det stilles spørsmål ved hvor reell en slik tilpassing vil være når samtlige styremedlemmer flys inn fra andre land for å avholde et felles styremøte. Det er heller ikke utenkelig at styremedlemmene da har hatt betydelig kommunikasjon forut for styremøtene.

¹¹⁰ Ot.prp.nr. 16 (1991-1992) s. 63

¹¹¹ Nærmere omtalt ovenfor i punkt 3.2.4

Dette trekker i retning at en kan anta at styremedlemmene allerede før møtene er enige om hvilke vedtak som skal sluttes under styremøtet, og også i noen grad har blitt enige om den beslutningen som skal treffes. På denne måten vil selve avgjørelsen reelt sett ha funnet sted på et tidligere stadium, selv om beslutningen først blir formelt vedtatt på felles styremøte. Hvorvidt samtlige medlemmer har vært med på avgjørelsen forut for styremøtet vil i praksis ha lite å si ettersom det for beslutninger truffet av styret normalt vil være tilstrekkelig med alminnelig flertall.¹¹²

Videre kan det tenkes at møtene avholdes gjennom en ren videokonferanse, der alle medlemmene sitter på sine respektive kontorer rundt om i verden. Aksjelovene av 1997 godtar i dag at styret fattet vedtak gjennom annen kommunikasjon enn fysisk møte.¹¹³ Sånn at en må anta at dette faktisk gjennomføres i større grad. Hvor en i et slikt tilfelle vil anse den ”faktiske ledelsen” å sitte er imidlertid ikke avklart.

Et forslag har vært å støtte seg på hvor flertallet sitter.¹¹⁴ Et videre problem som da oppstår er når et flertall av styrets medlemmer ikke representerer flertallet for beslutningen. Den faktiske ledelse må da antakeligvis knyttes direkte til selve beslutningen slik Aarbakke var tilhenger av. Vanskeligere blir det likevel der flertallet av beslutningstakerne ikke kan knyttes til en bestemt stat, men alle tilhører forskjellige. Hva en da skal legge vekt på er uvisst. En mulig løsning vil være å vektlegge aksjonærenes bosted, domisilprinsippet. I hvilken grad dette blir representativt for selskapets tilhørighet er imidlertid usikkert.

La oss forfølge tanken ytterligere. Dersom det besluttet å avholde styremøtet på en flyreise istedenfor å vente til en kommer frem til destinasjonen, kan en da si at styret har fattet sin beslutning i den stat flyet tok av, destinasjon for reisen, vedkommende stats luftrom, eller vil andre kriterier som aksjonærenes bosted kunne tenkes avgjørende. Styremøter avholdt på fly forekommer neppe i særlig utstrekning, men at det har funnet sted i de større selskapene som besitter egne fly er ikke utenkelig. Dersom dette skulle tilsi at en kunne omgå regelverket og

¹¹² Med unntak av de beslutninger som er betinget av vedtektsendringer jf. Asl/asal § 6-25

¹¹³ Jf. Asl/asal. § 6-19

¹¹⁴ Myrli (2013) s.72

få en ”ikke-tilhørighet”¹¹⁵ ville det kunne tenkes at også flere ville benyttet seg av muligheten. Regelverket slik det står i dag åpner for at styremøter kan avholdes under transport mellom stater, men gir ikke tilstrekkelig klare holdepunkter for hvordan dette skal bedømmes. Faktum i Arcade Drilling-saken viser at dagens kriterier ikke er særlig vanskelig å omgå, men at de i praksis kan være svært komplisert å kontrollere.

Samlet sett kan det se ut til at vi de siste årene, i kjølevannet av Kypros-dommen har hatt en rettsutvikling som i større grad legger opp til en konkret og helhetlig vurdering, som ikke utelukkende er basert på hvor et selskaps faktiske ledelse holder til. Tillagt i vurderingen er også andre momenter. En kan neppe si noe generelt om vektingen av momentene. Vekten vil avhenge av en konkret analyse i hvert enkelt tilfelle. På denne måten vil skattemessig bosted for selskaper knyttes til den stat der selskapet har sterkest tilknytning. Stedet for den virkelige ledelse vil likevel anses å være det tyngste argumentet i en vurdering av hvor et selskaps er skattemessige hjemmehørende.

Om vilkåret for å bli ansett som skattesubjekt etter § 2-2 tidligere var uklart har en som lovanvender ikke fått mindre utfordringer de siste årene. At lovgiver derfor bør komme på banen for å avklare hvordan ”hjemmehørende” skal tolkes i lys av dagens utfordringer fremstår nokså klart.

¹¹⁵ Med ”ikke-tilhørighet” menes her at selskapet ikke blir ansett skattemessig bosatt i noen stat.

4 Skatteavtalenes tolkning av skattemessig bosted

4.1 Innledning

Det er opp til hver enkel stats internrett å sette vilkår for når et selskap skal regnes som skattemessig hjemmehørende i vedkommende stat. Noen vil velge å legge vekt på formelle krav som registrering, mens andre i større grad vil legge vekt på den faktiske utøvelsen av virksomheten. Typisk vil dette være stedet hvor beslutninger på et høyere selskapsnivå treffes. På bakgrunn av statenes forskjellige tilnærming til skattemessig bosted kan en som skattesubjekt risikere å bli ansett skattepliktig i flere, eller ingen stater.¹¹⁶ For å hindre at slike skattemessige urettmessigheter skal forekomme er det svært vanlig at statene inngår skatteavtaler seg imellom for å løse de situasjonene som kan oppstå.

Som vilkår for å kunne påberope seg skatteavtalebeskyttelse må en regnes som et skattesubjekt etter internretten, og bli ansett skattemessig hjemmehørende i minst en av de kontraherende stater.¹¹⁷ Ved kollisjonstilfeller vil ofte selskapet selv påberope seg skatteavtalen for å fremtvinge en endelig løsning. Det er imidlertid ikke gitt at skattyter kommer gunstig ut av skatteavtalene. Når en kapitalinntekt eksempelvis er unntatt beskatning i Norge vil kapitaltap tilsvarende ikke være fradragsberettiget. Skatteavtalene er som oftest formulert rundt et hjemstatsprinsipp, hvilket innebærer at avtalen begrenser kildestatens egen beskatningsrett. Å forhindre dobbelbeskatning tilligger etter skatteavtalen hjemstatens ansvar.

Juridisk dobbeltbeskatning oppstår når en og samme inntekt hos samme skattesubjekt beskattes i samme inntektsår i flere enn en stat.¹¹⁸ Økonomisk dobbeltbeskatning er når samme inntekt skattlegges hos forskjellig skattesubjekter innenfor samme enhet. Eksempelvis aksjeutbytte som både blir skattlagt som selskapsoverskudd i selskapet, og også utbyttebeskattet hos aksjonæren.¹¹⁹ Med tanke på oppgavens tema er forholdet til juridisk dobbeltbeskatning av størst interesse.

¹¹⁶ Se punkt. 4.2.2

¹¹⁷ Jf. OECD Artikkel 1, jf. art. 4 (1) "resident of a Contracting State"

¹¹⁸ Gjems-Onstad (2008) s. 970

¹¹⁹ Gjems-Onstad (2008) s. 970

Ved dobbelt skattemessig bosted vil selskaper kunne bli skattlagt to ganger for den samme inntekten. Å bli ansett dobbelt skattemessig hjemmehørende trenger ikke nødvendigvis å være negativt. Eksempelvis vil et selskap med store underskudd kunne anses fradragsberettiget i begge stater. Begge situasjoner er imidlertid uheldige, og er noe skatteavtalene forsøker å unngå.

I Mønsteravtalen oppstilles to mulige alternativer for å kompensere for dobbelbeskatting. Det er opp til statene å velge den løsningen som må anses å passe best. Alternativene består av kreditmetoden og unntaksmetoden. Hvor kreditmetoden gir fradrag ”krone for krone” for skatt betalt i utlandet vil unntaksmetoden i sin enkleste form medføre at skatten kun betales i den andre staten. Dersom den skatten en betaler i utlandet er høyere enn tilsvarende inntekt ville blitt skattlagt hjemme vil en ende opp med kun å betale skatt i den ene staten. En vil imidlertid ikke ha skatt til gode hos hjemstaten for den høyere betalte skattesats. Ikke sjelden vil kombinasjoner av de to forekomme i skatteavtalene. Valget av kreditmetode vil ofte avhenge av inntektsart og hvilken stat som skal gi kredit.

I hvilken stat et selskap er hjemmehørende etter skatteavtalen vil være av vesentlig betydning blant annet ved tilegnelsen av forskjellige skattesatser, men også prinsipielt forskjellige internrettslig skatteregler. I noen stater vil enkelte inntektsposter være særlig gunstig skattlagt, eller ikke skattepliktig overhodet.¹²⁰ Bakgrunnen for de gunstige skattereglene er at landene ønsker å tiltrekke seg en spesiell form for virksomhet, og skattelette er et effektivt og formåls- tjenlig middel for å oppnå dette. Blant annet har dette ført til muligheten for aggressiv skatteplanlegging i form av ”treaty shopping” og BEPS¹²¹. Dette gjennomføres typisk ved å kanalisere inntekter til mellomliggende selskaper i land hvor skatteavtalen mellom A og B og mellom B og C minimerer den totale skatten. Alternativet ville vært at A gjorde avtalen direkte med C. Pr. i dag er det svært vanskelig å slå ned på slike strukturer, som er bakgrunnen til OECD’s BEPS-prosjekt^{122 123}.

¹²⁰ Skatteavtaleprinsippet om ”tax sparing credit”, se Skaar m.fl (2009). s. 45 flg.

¹²¹ Base Erosion and Profit Shifting

¹²² OECD draft paper (Prevent Treaty Abuse)

Vedrørende tolking av skatteavtaler viser jeg til det som er uttalt i Rt-2008-577 (Sølvik):

”(46) Skatteavtalar skal tolkast i samsvar med folkerettslege reglar om tolking av traktatar. Sjølv om Noreg ikkje har ratifisert Wien-konvensjonen om traktatretten, må det leggjast til grunn at Wien-konvensjonen artikkel 31 nr. 1 gir uttrykk for folkerettsleg sedvane, jf. Rt-2004-957. Artikkelen lyder:

'A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose.'

(47) Etter Wien-konvensjonen artikkel 31 nr. 2, 3 og 4 vil det også kunne leggjast vekt på andre omstende knytte til avtalen. Etter praksis blir kommentarane til mønsteravtalen vektlagde ved tolkinga, jf. Rt-1994-752, Rt-1997-653 og Rt-2004-957. Også kommentarar som er nyare enn den aktuelle dobbeltskatteavtalen blir tillagde vekt. Som påpeika i Rt-2004-957 avsnitt 49 vil endringar i kommentarane ta sikta på å gi uttrykk for endra praksis mellom OECD-landa, også der sjølve artiklane blir ståande uendra.”

I dommen fremhever Høyesterett at det ved tolkningen av skatteavtaler gjelder andre tolkningsregler enn en vanligvis forholder seg til etter internretten. En må også legge til grunn at en da i stor grad må basere seg på internasjonale tolkningsprinsipper. Blant annet er praksis i andre land, og senere tillagte kommentarer antatt å ha større vekt ved tolkningen av skatteavtaler enn det som følger av Eckhoff's tradisjonelle rettskildelære.

4.2 Bostedsregelen i Mønsteravtalen

Bostedsreglene som fremgår av Mønsteravtalen eller Norges skatteavtaler vil ikke være relevante for tolkningen av skatteloven § 2-2 (1) ”hjemmehørende”, men regelen som følger av

¹²³ Problemstillingen vil kunne påvirke hvorvidt et selskap er hjemmehørende etter skatteavtalene, som vil kunne legge press på internretten og i ytterste konsekvens miste skatteavtalebeskyttelse. Problemstillingen er nærmere behandlet i Eivind Furuseths doktoravhandling - The relationship between domestic anti-avoidance rules and tax treaties

den aktuelle skatteavtalen vil normalt være avgjørende ettersom skatteavtalen gis forrang ved motstridende resultat.

Selv om enkelte av Norges skatteavtaler unntaksvis avviker fra OECD Mønsteravtalen vil den være et naturlig utgangspunkt for å tolke skatteavtalenes bostedsregel. Etter Mønsteravtalen art. 4 (1) skal et selskaps bosted i utgangspunktet avgjøres på bakgrunn av medlemsstatenes internrett.

“(...) the term "resident of a Contracting State" means any person¹²⁴ who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature.”

Hovedregelen etter artikkel 4 (1) er at et selskap anses skattemessig hjemmehørende i den stat selskapet etter internretten er ”liable to tax”. Bestemmelsen likestiller i første ledd, første setning forskjellige internrettslig vilkår for skattemessig bosted. I de tilfeller selskapet er hjemmehørende etter begge staters internrett står en da like langt.

Det fremgår videre av artikkel 4 (1) annet punktum, at begrenset skatteplikt til en av statene ikke er nok til at et selskap skal anses hjemmehørende der etter skatteavtalen. Et krav om alminnelig skatteplikt forutsetter således at selskapet må være eget skattesubjekt også etter intern rett. Vanligvis vil ikke dette være noe stort problem, typisk fordi begge statene anser selskaper med begrenset ansvar for å være selvstendige skattesubjekter. Unntak kan likevel tenkes.

En konsekvens av avtalens oppbygning er at den kontraherende staten plikter å behandle et selskap i henhold til avtalen, såfremt den ene stats internrett anser selskapet å være et selvstendig skattesubjekt, jf. artikkel 1 og 4 (1). Følgelig er det ikke avgjørende om selskapet ikke oppfyller definisjonen i etableringsstaten så lenge det etter internretten i den kontraherende staten blir ansett som et selvstendig skattesubjekt. Eksempelvis fremgår det av Finansdepartementets uttalelse inntatt i Utv. 2001 s.1641 at skatteavtalen ikke begrenser norsk beskatningsrett når det gjelder den kontraherende stats klassifisering av selskaper. Norske myndigheter var i denne saken ikke ansett bundet av den amerikanske klassifiseringen av LLC sel-

¹²⁴ Det fremgår av art. 3 (1) at begrepet ”person” også omfatter selskaper.

skapet som et deltakerlignet selskap. Selskapets overskudd ikke ble fritatt i Norge etter reglene om fast driftssted. Klassifiseringen innebar imidlertid at Norge ikke hadde hjemmel for beskatning av overskudd som ikke utdeles deltakerne. Utdelingen til det som ble ansett deltaker i USA ble i Norge utbyttebeskattet etter aksjonærmodellen. For å bøte på dobbelbeskattingen til den norske aksjonæren ble det med hjemmel i skatteloven § 16-20 flg. gitt kreditfradrag i den norske skatten.

4.2.1 Mønsteravtalens løsning av dobbelt skattemessig bosted

Dobbelt skattemessig bosted vil som oftest forekomme når det foreligger forskjeller i de kontraherende staters internrett vedrørende vilkåret for når et selskap å bli ansett hjemmehørende. Eksempelvis legger den ene vekt på formelle kriterier som registrering, etc., mens den andre staten belager seg på reelle vilkår som plassering av selskapets faktiske ledelse. Dobbelt hjemmehørighet vil også kunne oppstå selv om landene anvender de samme reelle kriteriene, men tolker, eller vektlegger disse annerledes.

Skulle det vise seg at selskapet er skattemessig hjemmehørende i begge land etter deres internrett, regulerer Mønsteravtalen artikkel 4 (3) hvilken stat som skal anses for å være hjemstaten. Bakgrunnen for regelen er at skatteavtalene bare gir rom for at en av avtalestatene skal kunne anses for å være selskapets hjemstat.

Bestemmelsen i artikkel 4 (3) lyder:

“Where (...) a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident only of the State in which its *place of effective management* is situated.” (min kursivering)

Vilkåret i Mønsteravtalen ”place of effective management” synes å svare til det norske begrepet ”sete for den virkelige ledelse”.¹²⁵ Mønsteravtalen legger i likhet med norsk internrett opp til at formell registrering ikke er tilstrekkelig, men at selskapets faktiske ledelse skal være avgjørende ved vurderingen av skattemessig bosted. Av kommentarene til Mønsteravtalen fremgår det at en er skeptisk til å la registrering alene bestemme et selskaps skattemessigtil-

¹²⁵ Jf. Rt. 2002 s. 1144

knytning.¹²⁶ Bakgrunnen for skepsisen er at registrering som vilkår alene ville kunne føre til urimelige situasjoner dersom et selskap etablert i land A flytter ut. Selskapet vil da fortsatt være alminnelig skattepliktig til tross for minimal tilknytning.

Som tidligere nevnt er det land som etter sin internrett har registrering som eneste vilkår for skattemessig bosted. Unntak fra Mønsteravtalen forekommer også. Blant annet i Norges skatteavtale med USA vektlegges formell registrering fremfor faktisk ledelse, jf. Avt/USA artikkel 3 (1) jf. artikkel 2

Aksjonærenes bosted er i likhet med norsk internrett i utgangspunktet uten betydning for hvor et selskap skal anses skattemessig hjemmehørende etter Mønsteravtalen. Aksjonærens bosted kan likevel tenkes ha betydning dersom "effective management" utøves av eieren, og selskapets styre ikke bedriver noen reell ledelse.

Den nordiske skatteavtalen¹²⁷ bygger i stor grad på Mønsteravtalen. I denne er uttrykket "place of effective management" oversatt til "hvor setet for den virkelige ledelse befinner seg", jf. artikkel 4 (3). Oversettelsen gir imidlertid ikke noe mer til vurderingen. Uttrykket "place of effective management" er nærmere utdypet i OECDs kommentarer punkt 24, der det uttales følgende:

"The place of effective management is the place where key management and commercial decisions that are necessary for the conduct of the entity's business as a whole are in substance made. All relevant facts and circumstances must be examined to determine the place of effective management. An entity may have more than one place of management, but it can have only one place of effective management at any one time."

Kommentarene legger opp til en bred helhetsvurdering der alle relevante fakta og omstendigheter skal tas med. Av relevante momenter i tillegg til plassering av styret opplistes lokalise-

¹²⁶ OECD komm. art. 4 pkt. 22

¹²⁷ NSA- Skatteavtalen mellom Norge, Danmark, Sverige, Finland, Island og Færøyene ble undertegnet 23. september 1996 og trådte i kraft 11. mai 1997. Senere endret ved tilleggsavtaler undertegnet 6. oktober 1997 og 4. april 2008.

ringen av selskapets nøkkelpersoner, daglig ledelse, stedet for forretningskontoret/hovedkontor med den viktigste eller største aktiviteten. Bostedet for majoritetsaksjonærer kan tenkes å få relevans dersom disse i praksis fatter beslutningene for selskapets ledende virksomhet. Det antas at det i helhetsvurderingen kan være holdbart å vise til samtlige av de punkter som ble foreslått som alternativ ordlyd av OECD, jf. punkt. 3.2.1.1 nedenfor.¹²⁸

Kommentarene til artikkel 4, punkt 24 ble i 2008 endret slik at fokuset for styrets plassering ikke skulle tillegges for mye vekt ved vurderingen. Endringen gir således en klar insinuasjon på at vurderingen, til tross for relativt lik ordlyd i norsk internrett, kanskje ikke er den samme. Et selskap hjemmehørende i Norge etter internretten vil muligens ikke være det etter skatteavtalen. Dette må anses å ha virkninger på flere plan enn rent skatterettslige konsekvenser, blant annet selskapsrettslig likvidasjonsplikt.¹²⁹ Til illustrasjon kan nok en gang *Arcade Drilling* saken nevnes. I denne saken ble selskapet etter internretten ansett skattemessig hjemmehørende både i Norge og Storbritannia. Oslo Tingrett kom til at selskapet etter skatteavtalen måtte anses å ha skattemessig bosted i Storbritannia og følgelig hadde også Storbritannia beskatningsretten. Avtalen mellom Norge og Storbritannia har identisk ordlyd som *Mønsteravtalen*, slik at kommentarene var relevante for løsningen av spørsmålet.

4.2.2 Dobbel ikke-hjemmehørighet

Dobbel ikke-hjemmehørighet en situasjon som er lite praktisk, men i teorien ikke umulig. Dersom selskap X stiftes i stat A og bestyres i stat B vil selskapet kunne oppnå ikke-skatteplikt til begge stater, forutsatt at stat B's internrett lar formell registrering være avgjørende for fastsettelse av hjemsted, mens stat A vektlegger faktisk ledelse. En eventuell skatteavtale mellom stat A og B vil heller ikke kunne løse situasjonen, ettersom vilkåret for avtalens anvendelse er at selskapet er hjemmehørende i minst én av statene, jf. *Mønsteravtalen* artikkel 1. Hvor selskapet da skal anses hjemmehørende er høyst uklart. Et selskap kan imidlertid ikke være hjemløst, slik at en kan spørre seg om proforma betraktninger da vil kunne gjøres gjeldende.

¹²⁸ Naas, m.fl. (2010) s. 185

¹²⁹ Likvidasjonsplikten er omtalt i avhandlingens punkt 2.1.1

4.2.3 OECD's forslag til løsning

Det er i kommentarene til Mønsteravtalen nevnt at det anses "rare in practice for a company etc. to be subject to tax as resident in more than one State(...)." ¹³⁰ OECDs mønsteravtale er i likhet med skattelovenes bestemmelser utformet i tråd med den tradisjonelle tanke at selskaps ledelse holdt til på samme sted som hovedvirksomheten. En har derfor ikke tatt høyde for den økte kommunikasjon og forflytningsgraden som i dag skaper komplikasjoner.

I 2003 utarbeidet OECD's arbeidsgruppe derfor et forslag om nye regler for å avklare situasjoner med økt hyppighet av dobbelt bosted for selskaper. ¹³¹ Forslaget innebar en utfyllende presisering av "effective management", samt en hierarkisk oppbygning av reglene. Forslaget tilsvarer det som i dag er gjeldende som løsning ved spørsmål om dobbelt skattemessig bosted for personer. Rekkefølgen som ble foreslått var slik:

1. Place of effective management,

Primærvilkåret skulle fortsatt være det samme, men utdypes nærmere i kommentarene. Særlig skulle det fremheves at stedet hvor de reelle beslutningene blir truffet skulle være avgjørende. Ikke det stedet hvor de angivelig, og formelt sett blir fattet.

Dersom dette ikke løste spørsmålet skulle disse alternative vilkårene vurderes:

2. state with which its economic relations are closer (Option A), in which its business activities are primarily carried on (Option B), in which its senior executive decisions are primarily taken (Option C)

Forutsatt at disse ikke kunne gi noen tilfredsstillende løsning skulle skattemessig hjemmehørrighet tildeles

3. of the state from the laws of which it derives its legal status and

¹³⁰ OECD komm. art. 4 pkt. 21

¹³¹ OECD, Place of effective management concept; suggestions for changes to the OECD model tax convention. (Paris 2003)

Endelig ble det tatt inn et forslag om at statene kunne avgjøre det konkrete tilfellet gjennom en gjensidig avtale.

4. the Contracting States shall settle the question by mutual agreement.

Forslaget ble imidlertid aldri vedtatt ettersom de ikke var i overensstemmelse med flertallet av OECDs medlemslands forståelse av begrepet ”place of effective management”.¹³² I stedet ble det i kommentarene inntatt et forslag om at myndighetene i de kontraherende statene skulle søke å finne en løsning på problemet gjennom en gjensidig avtale basert på de foreslåtte vurderingstemaene.¹³³

4.3 Slutning

Det kan synes som om OECDs endring i kommentarene til mønsteravtalens artikkel 4, ikke harmonerer med det som i dag antas å være gjeldende rett i Norge. Kommentarene som utvider mønsteravtalens vurderingsområde legger opp til en bred helhetsvurdering hvor flere momenter enn ledelse på styrenivå skal tillegges vekt. Endringen i kommentarene er ”begrunnet i at formuleringen kunne lede til at det ble lagt urimelig vekt på stedet for styrebeslutninger sammenlignet med stedet der daglig ledelse tar sine viktige beslutninger”¹³⁴

Endringen har videre medført at det har blitt større avstand mellom de internrettslig norske reglene og de som fremgår av Mønsteravtalen. Konsekvensen av forskjellen vil være at et selskap tidligere anses skattemessig utflyttet fra Norge etter mønsteravtalen, enn internretten. Selv om kommentarene til Mønsteravtalen prinsipielt ikke har noen vekt ved tolkningen av skatteloven § 2-2 er forskjellen likevel uheldig. Provenyhensynet tilsier at norsk hjemmel for globalinntektsbeskatning i stor grad bør samsvare med Mønsteravtalen, slik at prinsippet får anvendelse også når et selskap etter skatteavtalen anses hjemmehørende i Norge.¹³⁵

¹³² OECD Report, Draft contents of the 2008 update to the Model of Tax Convention (21.4.2008).

¹³³ OECD komm. art. 4 (3) pkt. 24.1

¹³⁴ Zimmer (2009)a s. 133

¹³⁵ Dragvold (2012) s. 115

5 Avslutning

Skatteloven regulerer som nevnt ikke vurderingskriteriet for når selskaper anses skattemessig hjemmehørende i Norge. Antakelig er grunnen til dette at selskaper da loven ble gitt i 1911 stort sett var ubevegelige. I mange år har det blitt lagt til grunn den oppfatning at ”hjemmehørende” i skatteloven § 2-2 (1) refererer til stedet for den virkelige ledelse. Denne slutningen møter i disse tider særlige, og antakeligvis uforutsette utfordringer.

I sammenheng med den øvrige lovgiverpraksisen som skal sikre norsk beskatning av skatteposisjoner ved selskapsutflytting fremstår det som noe merkelig at lovgiver ikke har tatt tak i det elementære spørsmålet om når et selskap er hjemmehørende i Norge. Særlig ettersom internasjonalisering og teknologiske framspring har fremtvunget endringer på andre rettsområder. Hensynet til forutberegnelighet og allmenne hensyn tilsier at regelverket skal være så tilgjengelig at enhver har mulighet til å forutse sin rettsstilling.

I tråd med det som har blitt gjennomgått ovenfor kan det se ut til at tiden er moden for å nansere hjemmehørendevilkåret ytterligere, slik at innholdet blir tilstrekkelig klart og således enklere å forholde seg til. En annen mulighet vil være å fravike ”hjemmehørende” i sin helhet, for så å basere vurderingen av selskapers skattemessig bosted på et annet vilkår. Et tredje alternativt kan være å legge til grunn den løsningen som ble foreslått for Mønsteravtalen også i internretten. Løsningen vil da kunne baseres på alternative vilkår som er hierarkisk anordnede. Hvilket av disse alternativene som vil gi best resultat er vanskelig å si. Det er neppe tvilsomt at nevnte løsninger kan fungere, men at selve utførelsen og nøyaktigheten av endringen vil ha mye å si for hvor god den endelige løsningen blir.

Etter min mening er uttrykket ”hjemmehørende” et likeså godt uttrykk som et annet. En skulle imidlertid sett at begrepet gis et fast og klart innhold. Muligens kunne en løsning vært å kombinere både reelle og formelle kriterier. På den måten vil innholdet både fra skattemyndighetenes og selskapenes ståsted virke mer forutberegnelig. Avveiningen av forholdene vil da kunne gjøres ut ifra en konkret og helhetlig vurdering, eller en bestemt hierarkisk ordning.

Av erfaring er lovgiver ofte tilbakeholden med å endre tilsynelatende fungerende lovregler. Trolig vil en derfor ikke se noen endring i loven med det første, og sannsynligvis ikke før endelig dom faller i Arcade Drilling saken. Forhåpentlig vil denne saken gå hele veien i retts-

systemet, slik at en får endelig dom fra Høyesterett. Det antas at Høyesterett vil måtte se seg nødt til å foreta en bredere vurdering enn det som har fremkommet i tidligere rettspraksis. En dom i den ene eller den andre retningen vil derfor kunne sette i gang en bevegelse som vil kunne gi ringvirkninger i form av et prejudikat, lovendring, eller i det minste en ny tolkningsuttalelse. Saken kan således tenkes å bli et ikke ubetydelig bidrag i retning av å avklare tolkningen av skattelovens hjemmehørende-vilkår.

Uavhengig av domsresultatet i Arcade Drilling saken er det lite tvil om at det over hundre år gamle uttrykket ”hjemmehørende” i skatteloven § 2-2 (1) er gjenstand for potensielle konflikter mellom skattemyndigheter og skatteyter. Det er heller ikke tvilsomt at klare regler både nasjonalt og internasjonalt vil gjøre det enklere for både saksbehandlere og selskaper å innrette seg etter vilkårene som stilles. Antagelig vil en da også oppnå et riktigere bilde av selskapenes faktiske tilhørighet, og ikke bare vise til den stat hvor styret har valgt å avholde sine møter. Hensynet til forutberegnelighet tilsier derfor at gjeldende regelverk er ”overmodent for en evaluering.”¹³⁶

¹³⁶ Dragvold (2012) s. 97-119

6 Litteraturliste

Litteratur

- | | |
|---------------------|---|
| Aarbakke (1967) | Aarbakke, Magnus. Virksomhetsbegrepet i norsk skatterett Oslo, 1967. |
| Aarbakke (1984) | Aarbakke, Magnus. Skatt på inntekt. Oslo, 1984. |
| Aarbakke (1990) | Aarbakke, Magnus. Skatt på inntekt. 4. utg. Oslo, 1990. |
| Almvik (2006) | Almvik, Fred-Ove og Vegard Kristiansen. Bedriftsbeskatning i praksis. 3. utg. Bergen, 2006. |
| Andenæs (2006) | Andenæs, Mads Henry, Aksjeselskaper og Allmennaksjeselskaper. 2.utg. Oslo, 2006. |
| Carlsen (2012) | Carlsen, Knut Morten (red.) Bedriftsbeskatning i praksis. 4. utg. Oslo, 2012. |
| Gjems-Onstad (2008) | Gjems-Onstad, Ole. Norsk Bedriftsskatterett. 7.utg. Oslo, 2008. |
| Gjems-Onstad (2012) | Gjems-Onstad, Ole. Norsk Bedriftsskatterett. 8.utg. Oslo, 2012. |
| Naas (2010) | Norsk internasjonal skatterett. Henning Naas...[et al.]. Oslo, 2010. |
| Skaar (2006) | Skaar, Arvid Aage m. fl. Norsk skatteavtalerett. Oslo, 2006. |
| Stoveland (2010) | Stoveland, Per Helge. Kommentar til skatteloven. I: Norsk lov-kommentar nettversjon. 2010 |
| Zimmer (2009)a | Zimmer, Frederik. Internasjonal inntektsskatterett. 4. utg. Oslo, 2009. |
| Zimmer (2009)b | Zimmer, Frederik. Lærebok i skatterett. 6. utg. Oslo, 2009. |
| Zimmer (2014)a | Zimmer, Frederik. Lærebok i skatterett 7. utg. Oslo, 2014. |
| Wilskow (1997) | Wilskow, Petter Chr. Bedriftsbeskatning i praksis. Oslo, 1997. |
| Woldbeck (2000) | Woldbeck, Terje mfl. Rederibeskatning i praksis. Oslo, 2000. |

Artikler

- Dragvold (2012) Dragvold, Petter. Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2. I: Skatterett årg. 2012 s. 97–119
- Furuseth (2013) Furuseth, Eivind. Beneficial owner. I: Gjems-Onstad, Ole Eivind Furuseth (red.). Praktisk internasjonal skatterett og internprising. Oslo, 2013, 169-204
- Hole (2000) Hole, Geir Petter. Skattemessig emigrasjon av selskaper. I: Skatterett, årg. 2000, s. 18-36.
- Leegaard (2001) Leegaard, Thor. Skattemessig hjemsted for aksjeselskap – utilstrekkelig lovgivning? I: Utvalget 2001, s. 928.
- Myrli (2013) Myrli, Torild H. Utenlandsk selskap – hjemmehørende i Norge. I: Gjems-Onstad, Ole Eivind Furuseth (red.). Praktisk internasjonal skatterett og internprising. Oslo, 2013, 65-77.
- Storm-Nielsen (1987) Storm-Nielsen, Truls. Hvor bor et aksjeselskap? I: Skatterett, årg. 1987, s. 4-16
- Widerberg (2011) Widerberg, Hilde og John Harald Berger. Hjemmehørende-begrepet i skatteloven. I: Utvalget. 2011, s. 123.
- Zimmer (2013) Zimmer, Frederik. Utflyttingsskatter. I: Gjems-Onstad, Ole Eivind Furuseth (red.). Praktisk internasjonal skatterett og internprising. Oslo, 2013, 78-114.

Lovtekst

- 1911 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 18. august 1911 nr. 8 (opphevet).
- 1911 Skattelov for byene (byskatteloven) av 18. august 1911 nr. 9 (opphevet)
- 1949 Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med

fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v.
(dobbeltbeskatningsavtaleloven) av 28. juli 1949 nr. 15.

- 1980 Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr. 24.
- 1992 Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven) av 27. november 1992 nr.109
- 1997 Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) av 13. juni 1997 nr. 44.
- 1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14.

Forskrift

FOR 5. desember 2013 nr. Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2014
1499

Rettspraksis

- Rt. 1923 s. 146 ”Kommuneskattesak”
- Rt. 1926 s. 782 ”Kommuneskattesak”
- Rt. 1937 s. 443 Panama-dommen
- Rt. 1973 s. 143 Alnor Aluminium
- Rt. 1983 s. 979 Foss
- Rt. 1987 s. 729 Bokreditt
- Rt. 1991 s. 943
- Rt. 2001 s. 1444
- Rt. 2002 s. 1144 Kypros-dommen
- Rt. 2008 s. 577 Sølvik

Rt. 2009 s. 1577

Rt. 2011 s.1581 Dell-dommen

HR-2014-00496-A ConocoPhillips

10-147861TVI-OTIR/01 Arcade Drilling AS vs Skatt Vest

Avgjørelser fra EF domstolen

Sak C-81/87 Daily Mail.

Sak C-311/97 Royal Bank of Scotland.

Forarbeider

Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) Oppfølging av skattereformen 1992

Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) Ny skattelov

Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) Endringer i skatteloven (konsernbidragsregelen)

Ot.prp.nr. 1 (2008-2009) Lovendringer i skatte- og avgiftsopplegget 2009

Prop.78 L (2010-2011) Endringer i skatteloven (skattefri omorganisering mv.)

Tolkningsuttalelser / Prinsipputtalelser

Utv. 1995 s. 481 Finansdepartementets brev av 28. februar 1995.

Utv. 1997 s. 293 Sfs

Utv. 1998 s. 848 Finansdepartementets brev av 7. mai 1998.

Utv. 2001 s.1641 Finansdepartementets brev av 4. september 2001

Utv. 2006 s. 485 Finansdepartementets brev av 10. mai 2005.

Prinsipputtalelse 06.01.98 Justisdepartementet lovavdelingen

Prinsipputtalelse 02.04.09 Fortolkningsuttalelse Finansdepartementet

Prinsipputtalelse 10.05.12	Skattedirektoratet
BFU 7/02	Skattedirektoratet
BFU 20/10	Skattedirektoratet
BFU 31/12	Skattedirektoratet

Saker fra overligningsnemnda (OLN) ved skattekontoret for storbedrifter (SFS):

Sak 1992-310OLN

Sak 1995-505OLN

Sak 2006-040KV

Sak 2006-615SFS

Skattedirektoratet

Lignings-ABC 2013

Lignings-ABC 2014

OECD

OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version), 22 July 2010
(OECDs mønsteravtale med kommentarer).

Comments on the 2008 Update to the Model Tax Convention – Place of Effective Management, 28 May 2008.
<http://www.oecd.org/dataoecd/48/60/40489100.pdf> [sitert 20. februar 2014]

Discussion draft: Place of effective management concept: suggestions for changes to the OECD model tax convention, 27 May 2003.
<http://www.oecd.org/dataoecd/24/17/2956428.pdf> [sitert 20. februar 2014]]

OECD draft paper on Action 6 (Prevent Treaty Abuse) of the BEPS Action Plan – details
http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/data/tns/docs/html/tns_2014-03-19_o2_1.html&q=BEPS&WT.z_nav=Navigation&colid=4913

Skatteavtaler

TRAKTAT-1971-12-03-1 Skatteavtale mellom Norge og USA

Annet

Sweden - Corporate Taxation - Country Surveys - 1. Corporate Income Tax

http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=%252Fcollections%252Fgtha%252Fhtml%252Fgtha_se_s_001.html&WT.z_nav=outline&colid=4915&hash=gtha_se_s_1.

Finland - Corporate Taxation - Country Surveys - 1. Corporate Income Tax

http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=%252Flinkresolver%252Fstatic%252Fgtha_fi_s_1.2.&WT.z_nav=outline&colid=4915&hash=gtha_fi_s_1.2.